

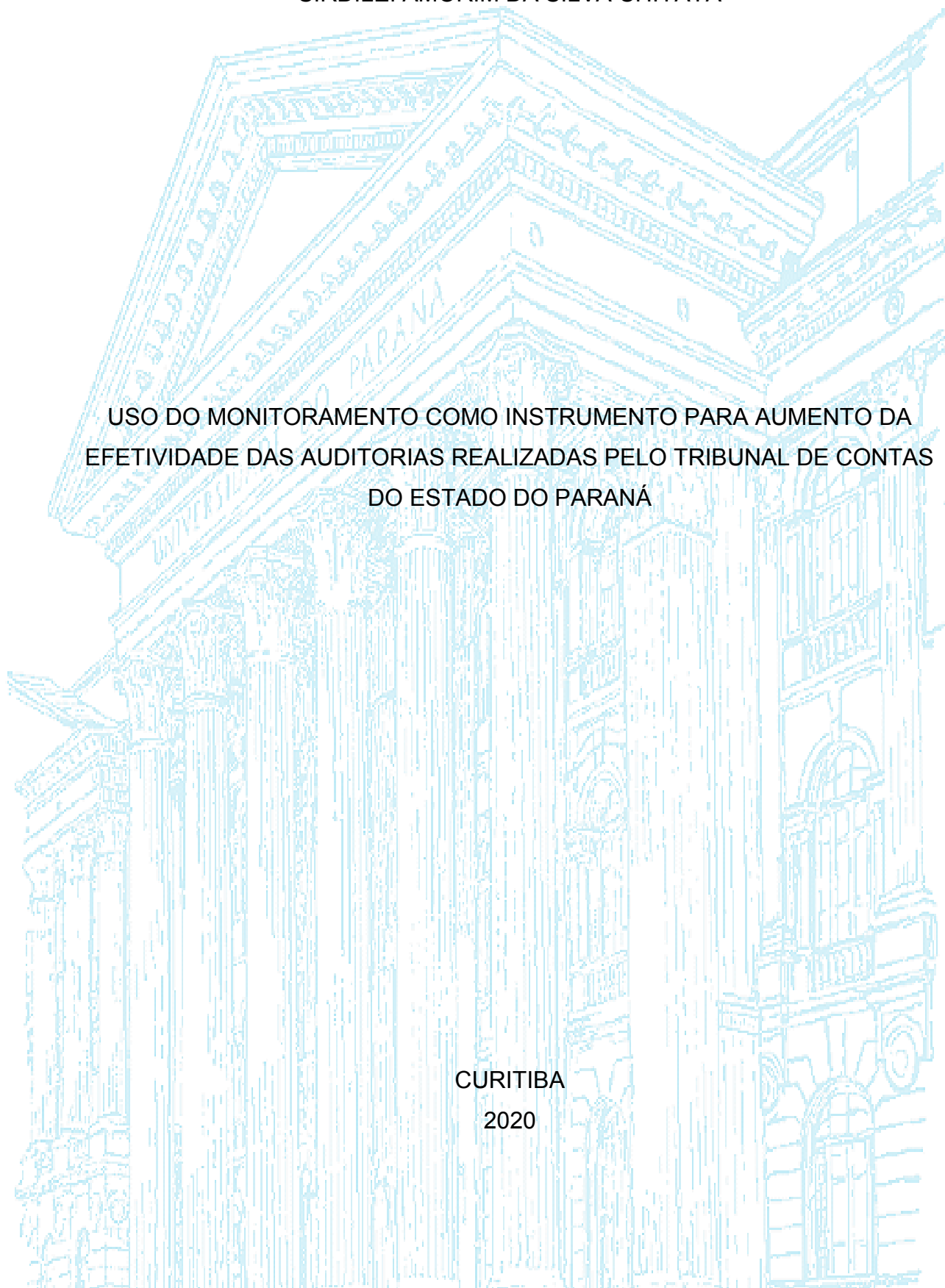
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SIRDILEI AMORIM DA SILVA CHIYAYA

USO DO MONITORAMENTO COMO INSTRUMENTO PARA AUMENTO DA
EFETIVIDADE DAS AUDITORIAS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO PARANÁ

CURITIBA

2020



SIRDILEI AMORIM DA SILVA CHIYAYA

USO DO MONITORAMENTO COMO INSTRUMENTO PARA AUMENTO DA
EFETIVIDADE DAS AUDITORIAS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO PARANÁ

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista, Curso de MBA
em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Ms. Akichide Walter Ogasawara

CURITIBA

2020

FOLHA DE APROVAÇÃO

SIRDILEI AMORIM DA SILVA CHIYAYA

USO DO MONITORAMENTO COMO INSTRUMENTO PARA AUMENTO DA
EFETIVIDADE DAS AUDITORIAS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO PARANÁ

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista,
Curso de MBA em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Orientador Ms. Akichide Walter Ogasawara
Orientador

Prof.

Prof.

Curitiba, de 2020.

RESUMO

O trabalho aborda o uso do monitoramento como instrumento para aumento da efetividade das auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná e objetiva verificar os resultados alcançados pelo monitoramento efetuado pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções (CMEX), em 2018 e 2019, das recomendações propostas pelas auditorias constantes no Plano Anual de Fiscalização desse tribunal em 2016 e 2017. Para isso, foram utilizados os relatórios de monitoramento de 2018, 2019 e 2020 expedidos pela CMEX, sendo os dados tabelados e analisados. Em 2018, das 372 (trezentas e setenta e duas) recomendações monitoradas nas áreas de Educação Infantil, Folha de Pagamento e RPPS, 227 (duzentas e vinte e sete) tiveram algum grau de implementação, 143 (cento e quarenta e três) não foram efetivadas e 2 (duas) se tornaram inaplicáveis. Dentre os benefícios obtidos, destacam-se: novas matrículas de crianças devido à busca ativa, contratação de novos professores, criação de vagas nas creches, correção de irregularidades nos pagamentos de horas extras e levantamento dos valores não repassados aos fundos de previdência. Já em 2019, foram monitorados 289 (duzentos e oitenta e nove) achados e 514 (quinhentas e quatorze) recomendações nas áreas de Educação Infantil, Meio Ambiente e Transporte Público. Do total, 125 (cento e vinte e cinco) achados foram regularizados totalmente e 358 (trezentas e cinquenta e oito) recomendações tiveram algum grau de implementação. Alguns benefícios observados foram: aprimoramento da estrutura física, maior publicidade e transparência do poder público, prevenção e preservação da saúde pública e ambiental e maior conforto aos usuários do serviço de transporte público. Ante os resultados mostrados, ressalta-se a importância da aplicação desse instrumento de controle visando maior efetividade nos trabalhos fiscalizatórios e coibindo que deficiências encontradas se prolonguem indefinidamente por parte dos jurisdicionados.

Palavras-chave: Controle. Auditoria. Monitoramento.

ABSTRACT

The work addresses the use of monitoring as an instrument to increase the effectiveness of audits carried out by the Parana State Audit Court and aims to verify the results achieved by the monitoring carried out by the Monitoring and Execution Coordination (CMEX – in Brazilian Portuguese), in 2018 and 2019, of the recommendations proposed by the auditors in the Court's Annual Inspection Plan in 2016 and 2017. For this purpose, the monitoring reports of 2018, 2019 and 2020 issued by CMEX were used, and the data were tabulated and analyzed. In 2018, of the 372 (three hundred and seventy-two) monitoring recommendations in the areas of Child Education, Payroll and RPPS (Social Security Regime for Public Employees), 227 (two hundred and twenty-seven) had some degree of implementation, 143 (one hundred and forty-three) were not and 2 (two) became inapplicable. Among the benefits obtained, the following stand out: new enrollments of children due to the correction of irregularities in the payment of overtime hours and a survey of the amounts not transferred to the pension funds. In 2019, 289 (two hundred and eighty-nine) findings and 54 (five hundred and fourteen) recommendations were monitored in the areas of Child Education, Environment and Public Transport. Of the total, 125 (one hundred and twenty-five) findings were completely regularized and 358 (three hundred and fifty-eight) recommendations had some degree of implementation. Some benefits observed were: improvement of the physical structure, greater publicity and transparency of the public authorities, prevention and preservation of public and environmental health and greater comfort for users of the public transport service. In view of the results shown, the importance of the application of this is emphasized, preventing the deficiencies found to continue indefinitely on the part of the jurisdictions.

Keywords: Control. Audit. Monitoring.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Legislações referentes a controle	18
Quadro 2 – Legislação sobre Controle Social.....	22
Quadro 3 – Atribuições dos Tribunais de Contas entre 1891 e 1967	24
Quadro 4 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional	34
Quadro 5 – Classificação das recomendações monitoradas em 2018 pela CMEX ...	51
Quadro 6 – Benefícios na área da Educação Infantil - 2018.....	64
Quadro 7 – Benefícios na área de Folha de Pagamento - 2018	65
Quadro 8 – Benefícios na área do RPPS - 2018.....	66
Quadro 9 – Benefícios na área da Educação Infantil – 2019	87
Quadro 10 – Benefícios na área do Meio Ambiente - 2019.....	90
Quadro 11 – Benefícios na área do Transporte Público – 2019.....	92

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo da auditoria.....	37
Figura 2 – Estrutura do MMD – TC	43

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – QATC 14: Acompanhamento das decisões.....	43
Gráfico 2 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas em 2018.....	53
Gráfico 3 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área da Educação Infantil – 2018	58
Gráfico 4 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área de Folha de Pagamento - 2018.....	61
Gráfico 5 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área do RPPS - 2018.....	63
Gráfico 6 – Panorama dos achados monitorados em 2019	69
Gráfico 7 – Grau de Implementação dos achados monitorados em 2019	70
Gráfico 8 – Panorama das recomendações monitoradas em 2019	70
Gráfico 9 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas em 2019.....	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Panorama das recomendações monitoradas em 2018.....	52
Tabela 2 – Implementação das recomendações na área da Educação Infantil - 2018	54
Tabela 3 – Implementação das recomendações na área de Folha de Pagamento – 2018	59
Tabela 4 – Implementação das recomendações na área do RPPS - 2018	62
Tabela 5 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área da Educação Infantil – 2019	73
Tabela 6 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área do Meio Ambiente - 2019	80
Tabela 7 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área do Transporte Público - 2019	83

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVAS	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTROLES PÚBLICOS	15
2.1.1 Conceito de Controle	15
2.1.2 Origem e Evolução do Controle na Administração Pública	16
2.1.3 Tipos de Controle	19
2.1.4 Controle Externo e os Tribunais de Contas	23
2.1.5 Instrumentos de Controle	25
2.2 AUDITORIA	26
2.2.1 Conceito de Auditoria	27
2.2.2 Origem da Auditoria	27
2.2.3 Objetivos da Auditoria	28
2.2.4 Auditoria Governamental	29
2.2.5 Tipos de Auditoria no Setor Público	31
2.3 MONITORAMENTO	35
2.3.1 Conceito e Objetivo	35
2.3.2 Monitoramento como Etapa do Ciclo de Auditoria	36
2.3.3 Monitoramento como Instrumento Autônomo de Fiscalização	38
2.3.4 Monitoramento e a Efetividade dos Tribunais de Contas	40
3 METODOLOGIA	45
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	45
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	45
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	45

3.4 AMOSTRA, COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	46
4 RESULTADOS	47
4.1 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ.....	47
4.2 PROJETO PILOTO DE MONITORAMENTO E SEUS RESULTADOS EM 2018	50
4.3 BENEFÍCIOS RESULTANTES DO MONITORAMENTO EM 2018	63
4.4 AMPLIAÇÃO E RESULTADOS DO MONITORAMENTO EM 2019	66
4.5 BENEFÍCIOS RESULTANTES DO MONITORAMENTO EM 2019	86
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	93
REFERÊNCIAS.....	95
ANEXOS	104
ANEXO 1 – QATC 14: Acompanhamento Das Decisões	104

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A partir do momento que as pessoas passaram a se organizar em grupos sociais dando origem ao “Estado”, surgiu o controle, buscando adequar e planejar adequadamente suas ações (ROCHA, QUINTIERE, 2013). Ressalta-se que o conceito original de controle estava intrinsicamente relacionado às finanças, ao controle das receitas e despesas.

No Brasil, o controle esteve presente desde a época colonial, embora basicamente restrito a aspectos orçamentários e financeiros (PETER, MACHADO, 2014). A Constituição Imperial de 1824, também contemplava algumas atribuições nessas áreas (BRASIL, 1824). Por sua vez, a Constituição Federal (CF) de 1967 sustentava que a fiscalização orçamentária e financeira seria exercida pelo Congresso Nacional, como controle externo, e pelo controle interno do Poder Executivo (BRASIL, 1967).

Até então, os Tribunais de Contas, órgãos auxiliares do Legislativo, utilizavam preponderantemente as auditorias de conformidade como ferramenta de fiscalização. Esse modelo opera na forma de processos e trabalhos padronizados e combinava com o funcionamento do governo como uma máquina burocrática orientada por normas e regras rígidas (OLIVEIRA, 2008).

No entanto, na década de 1980, surgiu a necessidade da avaliação mais rigorosa das atividades, das políticas, dos programas e projetos no Brasil devido às transformações econômicas pelas quais o país passava e principalmente devido à crise estatal que se instalou na década seguinte (ANTERO, 2008).

Ante esse contexto, a Constituição Federal de 1988, ampliou a natureza das fiscalizações a serem exercidas pelos órgãos de controle sobre a Administração Pública, contemplando também a de cunho operacional, que compreendia aspectos de economicidade, eficácia e eficiência, buscando assim um controle mais efetivo sobre o uso dos recursos públicos (BRASIL, 1988).

Posteriormente com a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, conhecida como “Reforma Administrativa”, introduziu-se a gestão

gerencial no estado brasileiro. Premissas por ela defendida, tais como eficiência, economia, efetividade, boas práticas de gestão, boa governança, qualidade do serviço e atendimento de metas coadunavam-se com o modelo de auditoria de desempenho que começava a ser difundido (GOMES, 2002).

Nesse cenário, conforme consta no site do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR, 2019a) a auditoria operacional foi adotada em 1998 pelo Tribunal de Contas da União, através da metodologia de auditoria de desempenho utilizada pelo Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID), por meio de Projeto de Cooperação Técnica.

Mais tarde, seu uso se expandiu para os demais tribunais de contas (TCs). Um dos fatores preponderantes para a difusão das auditorias operacionais nos tribunais de contas estaduais e municipais foi o processo de reestruturação promovido pelo Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros (PROMOEX), o qual contou com o apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Esse programa buscou fortalecer institucionalmente e modernizar os TCs (FLEISCHMANN, 2019). Desde 2006, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná faz parte desse programa, juntamente com outros 32 Tribunais de Contas brasileiros (TCE/PR, 2019a).

Assim, no decorrer dos trabalhos de auditoria, ao se verificar deficiências na gestão, são exaradas orientações, com vistas a melhorar o desempenho da entidade fiscalizada. Contudo, para que tais deliberações se tornem mais efetivas é necessário que as Cortes de Contas as acompanhem. Surge então, o monitoramento, instrumento de controle que busca verificar a efetiva implementação das deliberações propostas e os resultados alcançados.

Diante desse quadro, surge o problema de pesquisa a ser respondido no decorrer deste trabalho: quais os resultados gerados com o uso do monitoramento, em 2018 e 2019, das recomendações propostas pelas auditorias municipais previstas no Plano Anual de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar os resultados do monitoramento executado pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções em 2018 e 2019, das recomendações propostas pelas auditorias constantes no Plano Anual de Fiscalização (PAF) do Tribunal de Contas do Estado do Paraná de 2016 e 2017.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Levantar os relatórios de monitoramento expedidos pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções (CMEX) em 2018 e 2019;
- (b) Analisar os relatórios de monitoramento expedidos pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções em 2018 e 2019;
- (c) Listar os principais resultados alcançados pelo monitoramento executado pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções em 2018 e 2019.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Atualmente, grande tem sido o destaque dado pelos tribunais de contas às auditorias, as quais se expandiram, passando a verificar aspectos pertinentes a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade de entidades e programas públicos, além do tradicional enfoque de legalidade das auditorias de conformidade.

Logo, o trabalho poderá trazer contribuições à sociedade ao demonstrar as vantagens da aplicação do monitoramento como instrumento de controle, que busca verificar a efetiva implementação das deliberações propostas nos trabalhos de auditoria, em áreas com grande relevância social, como saúde, educação, dentre outras.

Além do mais, do ponto de vista teórico, o trabalho é relevante por identificar os resultados advindos pelo uso do monitoramento, introduzindo

novas informações que poderão auxiliar em futuros trabalhos acadêmicos, visto ser o assunto ainda pouco explorado.

Por fim, do ponto de vista prático, o trabalho é pertinente por contribuir com ideias que permitam o aprimoramento do monitoramento, inclusive expandido seu escopo no Tribunal de Contas do Estado do Paraná, visando maiores resultados nos seus trabalhos fiscalizatórios.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTROLES PÚBLICOS

Conforme explicitam Rocha e Quintiere (2013), à medida que a humanidade passou a se organizar em grupos sociais deu-se origem ao “Estado”, ente que possui amplos poderes e influencia a vida dos seus cidadãos, principalmente por intermédio da formulação e execução de políticas públicas. Nesse contexto, surge o controle como atividade do Estado, a fim de que suas ações sejam planejadas, executadas, fiscalizadas e se desenvolvam dentro dos limites legais e dos interesses sociais.

2.1.1 Conceito de Controle

Segundo Castro (2015) a palavra controle deriva do latim *rotulum*, vocábulo que designa a relação dos contribuintes que teriam seus impostos cobrados. Dessa forma, o autor defende que a palavra controle sempre esteve ligada à ideia de finanças e que o termo foi incorporado pelos diversos idiomas: no francês, *contrôler* significa registrar, inspecionar, examinar; no direito inglês significa vigilância; e no italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame.

Adotando uma definição mais atual, Glock (2008, p.18) o conceitua como:

Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Como se observa, com o passar dos anos, ampliou-se o conceito de controle, passando esse a ser incorporado em todos os níveis de uma entidade/empresa e para os mais diferentes atos, sejam eles financeiros ou não. No entanto, o seu cerne sempre esteve ligado à ideia de vigilância.

Por fim, numa definição mais restrita, voltada para a Administração Pública, pode-se conceituar controle como o “poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e

Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (DI PIETRO, 2009, p. 725).

E ainda, na definição de Guerra (2009, p.90):

Controle, como entendemos hoje, é a fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar, emitindo um juízo de valor.

Logo, percebe-se que embora a ideia de controle originariamente estivesse ligada às finanças, foi sendo ampliada à medida que os Estados foram constituídos e se desenvolvendo de forma a verificar se as atividades realizadas pela Administração Pública atendiam ao interesse público.

2.1.2 Origem e Evolução do Controle na Administração Pública

Peter e Machado (2014) afirmam que o controle está relacionado à administração, sendo sua utilização preponderantemente disseminada a partir do momento que o homem deixou a vida nômade e passou a se reunir em grupos.

Rocha e Quintiere (2013) esclarecem que o controle surge desde a criação dos primeiros Estados: na unificação dos dois Egitos (3.200 a.C) foi instituído através dos escribas um rigoroso sistema de controle da arrecadação; na Roma antiga, havia uma estrutura de controle para o império, leis criavam cargos de *Tabulari* e *Numerarii*, os quais auxiliavam os magistrados nas suas atividades, além disso, o Senado possuía a competência de apurar as responsabilidades de agentes públicos; no reinado de Luís IX, na França, surgiram as primeiras Câmaras de Contas; na Península Ibérica, a partir do século XII, foram instituídas assembleias políticas visando o controle das finanças públicas; em Portugal, em 1419, surge o Regimento de Contas a fim de exercer o controle financeiro do país. Assim, observa-se que à medida que as nações foram se desenvolvendo, buscou-se instituir estruturas de controle compatíveis com essa nova realidade.

No Brasil, conforme explicitado por Peter e Machado (2014), havia essa preocupação quanto ao controle desde o período colonial, quando em 1680 foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, que verificavam principalmente aspectos orçamentários e financeiros e em alguns raros casos aplicavam ações disciplinares.

Após a independência do Brasil, o controle foi recepcionado pela Constituição Imperial de 1824 (SOCACHEWSKY, 2010), embora de uma forma bastante incipiente, visto que o Imperador era o chefe supremo da nação, sendo isento de qualquer responsabilidade (BRASIL, 1824). Com ela, foi criado o Tesouro Nacional, responsável pela administração, arrecadação e contabilização das receitas da Fazenda Nacional.

Com a CF de 1937, se tornou previsto em seu art. 67, a criação de um Departamento Administrativo junto ao Presidente da República, que tinha dentre as suas atribuições “fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária”. (BRASIL, 1937).

Por sua vez, a Carta Magna de 1946, em seu art. 22, vinculou o controle ao Legislativo, além de convencionar que esse tivesse o auxílio do Tribunal de Contas (BRASIL, 1946).

Com a promulgação da CF de 1967, manteve-se o arranjo anterior, com o acréscimo da figura do controle interno para o Poder Executivo e a ampliação das competências do controle externo:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.
§ 1º - O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos. (BRASIL, 1967)

No entanto, Peter e Machado (2014, p.24) afirmam que:

Apesar de várias ações voltadas ao controle da gestão pública, adotadas ao longo dos anos, no final da década de 1980, deflagrou-se uma crise geral no país que teve desdobramentos em duas vertentes: uma crise fiscal, pela incapacidade de geração de poupança pública para a realização dos investimentos sociais necessários, e uma crise de desempenho, resultando na baixa qualidade na prestação de serviços públicos.

Assim surgiu a necessidade de um controle mais abrangente, focado não apenas em aspectos legais, mas que contemplasse aspectos de desempenho. Dessa forma com a promulgação da Constituição Federal de 1988, alargou-se as atribuições dos órgãos de controle:

Art. 70: a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

Assim, além das tradicionais fiscalizações de cunho contábil, financeiro e orçamentário, a CF de 1988 conferiu aos órgãos de controle a atribuição de realizarem a fiscalização operacional, a qual está intrinsicamente ligada a aspectos da efetividade da gestão pública. Além disso, estendeu-se essa competência para os sistemas de controle interno de cada Poder, que até então abrangia somente o Poder Executivo.

Ressalta-se que além desses dispositivos constitucionais explícitos, encontram-se outros relacionados a ideia de controle, tanto na constituição como em outros regramentos jurídicos, visto ser cada vez mais necessária a fiscalização da gestão pública. Os que mais se destacam estão no Quadro 1:

Quadro 1 – Legislações referentes a controle

(continua)

Norma	Implicações relativas a controle
Lei Federal nº 4.320/1964	Dispõe sobre a existência do controle orçamentário, disciplina a implementação do controle interno – art.76 e estabelece procedimentos para o controle externo- arts. 81 e 82.
Decreto nº 200/1967	Determina que as atividades da Administração Pública devem observar, dentre outros, o princípio do controle, sendo o mesmo aplicável a todos os órgãos e em todos os níveis.
Lei Complementar nº 101/2000	Conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece dispositivos para controle de despesas e custos da Administração, enfatiza a existência do controle social e a fiscalização pelos órgãos de controle interno e externo.
Lei Federal nº 10.180/2001	Busca disciplinar os sistemas de Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade e Controle Interno na estrutura federal.

Quadro 1 – Legislações referentes a controle

Norma		Implicações relativas a controle
Resolução 1.135/2008	nº	Aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.8 que trata do Controle Interno no Setor Público.
Resolução 1.366/2011	nº	Regulamentação do Sistema de Custos no Setor Público através da NBC T 16.11

(conclusão)

FONTE: Adaptado de Peter e Machado (2014).

Como se observa, à medida que os normativos foram sendo instituídos, os tipos de controles foram se diversificando e sua natureza também se expandiu, passando a abarcar diferentes áreas da entidade, com o objetivo precípuo de melhor fiscalizar o dinheiro público e a gestão daqueles que o controlam.

2.1.3 Tipos de Controle

Existem diversas formas e tipos de controle na Administração Pública. A classificação quanto à sua origem é assim dividida: controle externo, controle interno e controle social.

Conforme destacado no art. 70 da CF de 1988 várias competências relacionadas à fiscalização foram conferidas tanto ao controle externo como ao controle interno. Rocha e Quintiere (2013) afirmam que o ponto que os distinguem é que enquanto o controle interno está inserido na estrutura administrativa da entidade que está sendo controlada, o controle externo está fora desse âmbito.

Dessa forma, a Controladoria Geral da União (CGU), órgão do Poder Executivo, ao verificar um ato do Presidente, está atuando como controle interno, pois ambos se encontram dentro da mesma estrutura administrativa. Por sua vez, o Legislativo ao verificar um ato do Executivo, estaria desempenhando um controle externo, pois está fora da sua estrutura.

Peter e Machado (2014, p.33) afirmam que:

Controle interno, no sentido amplo, traz a ideia central de prevenção e correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou entidade da

Administração Pública. No sentido restrito, significa o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Por esse conceito, percebe-se que o rol de atribuições conferidas ao controle interno é extensa, uma vez que ele atua tanto preventivamente, buscando evitar fraudes, erros e desvios; concomitantemente, averiguando o cumprimento dos normativos e procedimentos da entidade, acompanhando a confiabilidade das informações exaradas, sejam elas operacionais ou financeiras; e ainda posteriormente, buscando sanar eventuais desvios observados na gestão, de forma que os objetivos pretendidos sejam alcançados.

Nesse mesmo sentido, a NBC T 16.8 (CFC, 2008).que dispõe sobre o controle interno, demonstra a sua abrangência, ressaltando que ele deve alcançar todos os níveis do setor público: preservação do patrimônio público (salvaguarda dos ativos), controle da execução das ações que integram os programas (busca pela eficiência operacional, evitando práticas antieconômicas, ineficientes, desvios e inadequações) e cumprimento de leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas (conformidade dos registros contábeis e normas aplicáveis).

Por sua vez, o controle é dito externo quando exercido por um Poder ou órgão sobre os atos administrativos praticados por outro Poder. (PETER, MACHADO, 2014). Assim, a existência de um ente fora da estrutura administrativa daquele que está sendo fiscalizado objetiva oferecer maior independência sobre o controle exercido.

Conforme aborda Azevedo (2016, p. 60) “em que pese a existência de outros mecanismos de controle na estrutura de cada Poder (controle interno, controle hierárquico, controle supervisional, controle finalístico e autocontrole), imprescindível é a presença de um controle externo”.

Dessa forma, são exemplos de controle externo:

- a) a sustação, pelo Congresso Nacional, de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (CF, art. 49, V);
- b) a anulação de um ato do Poder Executivo por decisão judicial;
- c) o julgamento anual, pelo Congresso Nacional, das contas prestadas pelo Presidente da República e a apreciação dos relatórios, por ele

apresentados, sobre a execução dos planos de governo (CF, art. 49, IX);
 d) a auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União sobre despesas realizadas pelo Poder Executivo federal. (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 792-793)

No entanto, cabe ressaltar que embora todas as situações acima se enquadrem na definição de controle externo, apenas o controle exercido pelo Legislativo e pelos tribunais de contas recebem a denominação jurídico-constitucional de controle externo. Essa divisão é explanada por Azevedo (2016, p. 61):

O controle externo do Poder Executivo, no Brasil, é exercido pelo Poder Legislativo, que tem o objetivo de comprovar a probidade na administração de bens e recursos públicos, ou seja, fiscaliza-se a arrecadação, a guarda e a aplicação de tais recursos, e ainda, a conservação do patrimônio. Esse é sem sombra de dúvidas um controle político. De outra banda, o controle técnico, sob os pontos de vista da legalidade contábil e financeira, fica a cargo dos Tribunais de Contas, conforme previsto nos art. 70 e 71 da Constituição Federal.

Assim, é importante destacar a importância dos Tribunais de Contas, como órgãos técnicos de controle, e que auxiliam o legislativo no exercício do controle externo.

Já o controle social é aquele exercido pela população (BRITO, FONTENELLE, 2016, p. 434). Complementando esse conceito, Peter e Machado esclarecem (2014, p. 59):

Em sua essência, o controle social pode ser compreendido como um conjunto de ações arquitetadas pela sociedade civil organizada, de modo a fortalecer os demais mecanismos institucionais do controle exercido pelos órgãos fiscalizadores e pelas instâncias de controle preconizadas pela Constituição Federal. O controle social sobre as contas públicas, bem como o incentivo à participação popular, são ações a serem desempenhadas pela sociedade civil organizada e que estão evidenciadas em diversos instrumentos normativos da sociedade, indo desde a Constituição Federal à Lei Orgânica dos Municípios.

Os autores ainda afirmam que em diversos normativos existe a previsão desse tipo de controle, a qual foi sintetizada no Quadro 2:

Quadro 2 – Legislação sobre Controle Social

Legislação	Assunto
Constituição Federal de 1988	Institui o poder popular e determina a exposição das contas dos gestores públicos, abrindo a perspectiva de comunicação de irregularidade por parte do cidadão.
Lei Complementar nº 101/2000	Reforça o princípio da transparência da gestão como imprescindível ao controle social.
Lei Federal nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades	Refere-se à participação popular na elaboração dos instrumentos de planejamento preconizados pela Constituição federal (Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA) por meio da realização de debates, audiências e consultas públicas.
Lei Complementar nº 131/2009	Estabelece instrumentos de transparência, como facilitadores do controle social.

FONTE: Peter e Machado, 2016, p. 63.

Castro (2015) ainda apresenta outras formas de instrumentalização desse tipo de controle, entre elas, destacam-se: o uso do voto para a escolha dos governantes, a ação civil pública, a ação civil popular, as petições aos órgãos públicos, os meios de comunicação e a criação de conselhos que são formados por segmentos organizados da sociedade e por cidadãos.

Assim, observa-se que esse tipo de controle, antes incipiente, passa a se destacar cada vez mais, atrelado principalmente à transparência da gestão dos recursos públicos e à conscientização da população de que as políticas públicas devem ser realizadas de forma efetiva e aderente às necessidades da sociedade.

Destaca-se que esse controle pode ser tanto preventivo como corretivo. Preventivo quando há a participação popular na elaboração dos instrumentos de planejamento, na escolha seletiva dos governantes por meio do voto, entre outros instrumentos, e corretivo quando faz uso das denúncias, das ações civis etc. Além disso, o controle social constitui um importante reforço ao controle interno e externo.

Por fim, cabe destacar que o objetivo principal do controle, independentemente da sua categoria, é assegurar a supremacia do interesse público, garantindo que a administração aja consoante os princípios que lhe são

impostos pelos normativos como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade (DI PIETRO, 2014).

2.1.4 Controle Externo e os Tribunais de Contas

A Constituição Federal de 1988, cujo padrão é replicado nas constituições estaduais, conferiu a titularidade do controle externo ao Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas: “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]” (BRASIL, 1988).

Cabe ressaltar que embora atuem como órgãos auxiliares do Poder Legislativo, os tribunais de contas não fazem parte desse poder, sendo, portanto, um conjunto orgânico autônomo, uma vez que também não integram os Poderes Executivo e Judiciário (LIMA, CASTRO, 2003).

Conforme explica Silva (2009), no Brasil, durante o período Imperial não existia a figura de uma entidade superior de fiscalização, tanto que não se contempla a figura da Corte de Contas na Constituição de 1824. Os autores ainda afirmam que houve diferentes projetos pretendendo a sua instituição, com a finalidade precípua de controlar as despesas, já que os administradores não tinham esse controle sobre seu orçamento. Assim, após a proclamação da República, Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda, propôs novamente a sua criação, que se deu através do Decreto 966-A de 07 de novembro de 1890.

Além disso, a “Constituição Republicana de 1891 consagrou o TCU, no seu art. 89, embora somente em 1893 tenha sido efetivamente constituído e instalado pelo Ministro da Fazenda, Inocêncio Serzedello Corrêa” (CASTRO, 2015).

Suas atribuições foram sendo delineadas e alargadas à medida que foram sendo promulgadas ou impostas as constituições, como se observa no Quadro 3:

Quadro 3 – Atribuições dos Tribunais de Contas entre 1891 e 1967

	Constituições				
	1891	1934	1937	1946	1967
Atribuições constitucionais	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo.	Verificar a legalidade da execução orçamentária e dos contratos celebrados pelo Executivo.	Verificar a legalidade das contas do Executivo, bem como a concessão de aposentadorias, reformas e pensões.	Verificar a legalidade das contas do Executivo e realizar auditorias nas entidades fiscalizadas.

FONTE: Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009, p.747.

Com a promulgação da CF de 1988, ampliou-se consideravelmente as atribuições desses órgãos, como a possibilidade de verificar o controle de desempenho, faculdade da população de denunciar irregularidades e a prerrogativa de elaborar parecer técnico sobre a tomada de contas do Executivo (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009).

Essa mesma ideia é confirmada por Vilaça (2001, p. 5796-5797 apud SIMÕES, 2014, p. 83-84) que destaca o fato de que com a CF de 1988:

foram reinscritas, de forma significativamente ampliadas, as competências e prerrogativas dos Tribunais de Contas. Consagrou-se a competência para julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta – ministérios e órgãos – e da administração indireta, esta compreendendo autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estado ou Municípios. De igual modo, cabe ao Tribunal julgar as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para o erário. E no julgamento que faz, deve o Tribunal de Contas apreciar, por imperativo constitucional, não só a legalidade e legitimidade dos atos dos responsáveis, mas também a escoreita aplicação dos recursos, sob o prisma da economicidade, eficiência e eficácia.

Todas essas competências também foram atribuídas aos demais tribunais de contas do país. Atualmente, o Brasil conta com 33 (trinta e três) tribunais de contas: o Tribunal de Contas da União (TCU); os Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), num total de vinte e seis; o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF); os Tribunais de Contas dos Municípios (TCMs), num total de três, existindo o de Goiás, Pará e Bahia (o TCM-CE foi extinto em 2017); e os Tribunais de Contas do Município, que são dois, o do município de São

Paulo e o do município do Rio de Janeiro. Destaca-se que em alguns estados da federação há apenas o Tribunal de Contas do Estado, responsável pelas contas dos estados e municípios (LUPION, 2017).

Segundo Rodrigues (2014), a sociedade procura cada vez mais avaliar os gastos públicos, sob o enfoque da legalidade, legitimidade, economicidade, dentre outros, na tentativa de assegurar o bom uso dos recursos que o Estado recolhe do próprio cidadão. Nesse contexto, os Tribunais de Contas atuam no sentido de garantir a moralidade dos atos e a probidade na gestão, fiscalizando a atuação dos administradores, agentes públicos, e particulares que detenham bens ou valores públicos.

Por sua vez, Motta (2008) afirma que a evolução da sociedade e a necessidade de ampliar a análise da boa utilização dos “dinheiros públicos” fizeram com que os métodos, procedimentos e campos de atuação dos TCs fossem alargados e aperfeiçoados, no decorrer dos anos.

Para isso, os tribunais utilizam-se de diferentes instrumentos, entre os quais destacam-se: auditoria, inspeção, acompanhamento, levantamento e monitoramento (LIMA, CASTRO, 2003).

2.1.5 Instrumentos de Controle

Os instrumentos de controle utilizados por cada tribunal encontram-se normatizados no seu regimento interno. Os principais deles seguem listados abaixo:

a) Auditoria: instrumento que analisa uma operação e verifica sua validade (LIMA, CASTRO, 2003). E ainda:

A auditoria é o principal procedimento de fiscalização utilizado para obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial dos órgãos e entidades jurisdicionados, sendo utilizada, também, para avaliações operacionais e aferição dos resultados dos programas e projetos governamentais (ROCHA, QUINTIERE, 2003, p. 56).

b) Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões, lacunas de informações, esclarecer dúvidas, apurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade de fatos específicos praticados

pela administração, por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para a apuração de denúncias ou representações (TCE/PR, 2006);

Lima (2009, p. 110) afirma que:

Usualmente, a necessidade da inspeção é constatada no momento da instrução de um processo, quando o auditor se depara com a ausência de informações ou elementos importantes para a formação de opinião sobre o assunto em exame, e quando a inspeção viabiliza a obtenção de tais elementos ou informações de modo mais completo, mais célere ou mais confiável do que uma diligência.

c) Levantamento é o instrumento usado para conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades, bem como identificar objetos e procedimentos de fiscalização (TCE/PR, 2006). Segundo Rocha e Quintiere (2003), o levantamento consiste numa série de atividades que visa consolidar informações gerais, selecionar áreas relevantes para se auditar, obter indicadores de desempenho e ainda estabelecer o problema de pesquisa;

d) Acompanhamento é utilizado para fiscalizar atos e processos de gestão, de forma concomitante e contínua, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e legalidade, entre outros (TCE/PR, 2006);

e) Monitoramento é a ferramenta que verifica o cumprimento das deliberações e os resultados delas advindos (TCE/PR, 2006). Tem-se também que “monitorar consiste em observar sistematicamente e com propósitos definidos, implicando dar retorno aos interessados sobre o assunto-objeto dessa ação” (PETER, MACHADO, 2014).

Percebe-se que cada um desses instrumentos é utilizado para uma determinada finalidade e muitas vezes se sucedem e se complementam. Além disso, reforçam a atuação do controle externo para o jurisdicionado. Por serem objeto preponderante desse estudo, a auditoria e o monitoramento serão detalhados nos capítulos seguintes.

2.2 AUDITORIA

Apesar de não ser pacífico o entendimento acerca da evolução e cronologia da auditoria, bem como se verificar uma diversidade de conceitos e classificações, observa-se que esse instrumento sempre busca o confronto entre

uma situação encontrada com um determinado parâmetro, a fim de verificar sua adequação ou não. Cabe ainda ressaltar que ao lado das tradicionais auditorias financeiras e de conformidade, vem ganhando destaque as auditorias voltadas para boas práticas, que analisam a eficiência, eficácia, efetividade e/ou economicidade de um determinado ato, a fim de melhorar a sua gestão.

2.2.1 Conceito de Auditoria

Segundo Peter e Machado (2014) o termo “auditoria” se origina do termo em latim *audire*, que significa ouvir. Esse fato, provavelmente, decorreu da prática dos funcionários do império romano que eram nomeados para supervisionarem os administradores das províncias, e que prestavam contas verbalmente aos imperadores. Porém, foram os ingleses que deram uma utilização mais abrangente ao termo, quando começaram a utilizar a auditoria em sistemas contábeis. Assim, além de ouvir, os auditores tinham como função verificar se o que estava planejado estava sendo cumprido. Consequentemente, o termo que melhor representa a origem etimológica da palavra é o verbo *to audit* – examinar, ajustar, corrigir, certificar.

Seguindo nas definições, Crepaldi (2000, p. 27) afirma que a auditoria pode ser definida como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Já Brito e Fontenelle (2016) entendem que ela testa a eficiência e a eficácia do controle patrimonial, não se limitando a aspectos contábeis.

Destaca-se que não existe um conceito único de auditoria. No entanto, apesar das suas diversas definições, a essência do termo é a comparação de uma realidade com um determinado critério, buscando identificar seu cumprimento ou deficiências na sua execução.

2.2.2 Origem da Auditoria

Os autores não são pacíficos quando adotam uma cronologia referente à evolução da auditoria.

Segundo a delimitação proposta por Attie (2011), se desconhece a data de início da atividade de auditoria. No entanto, diversos acontecimentos foram preponderantes para a sua evolução, sendo o primeiro deles, a criação do cargo de auditor do Tesouro, em 1314, na Inglaterra.

Também foi determinante para a área, a criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados, em 1880, na Inglaterra. Posteriormente, em 1886, se desenvolveu sua congênere nos Estados Unidos.

Attie (2011) ressalta ainda a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos, diante da obrigatoriedade das empresas listadas em Bolsa de Valores serem auditadas, a fim de verificar a adequação das suas demonstrações financeiras para os investidores.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria decorreu diante da exigência de auditorias nos demonstrativos contábeis das filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras que aqui se instalaram, evolução do mercado de capitais e financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais.

Posteriormente, em 1972, criaram-se as normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil.

Dois outros pontos marcantes que alavancaram a profissão foram a criação, em 1976, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6404/76).

A partir de então, conforme observa Cruz (2002), outros segmentos adotaram a auditoria, seja devido a uma imposição legal ou por uma necessidade gerencial.

Dessa forma, como bem destacam Peter e Machado (2014), iniciou-se uma expansão da auditoria, que além do setor privado, também acabou por se difundir no setor público, passando então a verificar diferentes tipos de objetos, envolvendo diretamente o patrimônio ou temas de interesse público.

2.2.3 Objetivos da Auditoria

Um equívoco muito comum é achar que o principal objetivo da auditoria é detectar fraudes e erros nas entidades. Porém, conforme destaca a NBC TA (Norma Brasileira de Contabilidade aplicada à Auditoria) 240 (R1), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no seu item 4, “a principal

responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração” (CFC, 2009).

Ressalta-se, no entanto, que para cada tipo de auditoria, encontram-se objetivos específicos, de acordo com suas características.

Dessa forma, conforme destaca Maia (2003), nos últimos anos, tem se observado uma ampliação do objetivo da auditoria, que tem procurado identificar e evidenciar fatos relacionados ao estado financeiro, fiscal, operacional ou operacional de um determinado objeto.

Depreende-se então, que além da verificação de aspectos legais e contábeis, a constatação de problemas relacionados à eficácia e eficiência na gestão do patrimônio também é uma finalidade da auditoria, bem como a apuração de incorreções relacionadas à atividade fiscal e à ambiental, ou seja, a finalidade atual da auditoria expandiu, podendo estar relacionada a diversas áreas, a depender da sua modalidade.

2.2.4 Auditoria Governamental

Araújo (1998) define a auditoria governamental ou pública como “o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a administração da coisa pública”. Logo o objeto a ser analisado neste caso, é o patrimônio público, de forma a verificar se a sua gestão/uso foi conduzida de forma legal, eficaz, eficiente, econômica e/ou efetiva. Estes diferentes aspectos aparecem no conceito da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI):

A auditoria não é um fim em si mesma, e sim um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ser tomadas em casos individuais, para fazer com que os responsáveis por esses desvios assumam a responsabilidade por eles, para obter o devido ressarcimento ou para tomar medidas para impedir ou pelo menos dificultar a ocorrência dessas violações (INTOSAI, 1998, p. 4)

A Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União (CGU), a define como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e

privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Tem por objetivo primordial garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública (SFC, 2001).

Assim, da observação conjunta destas definições, percebe-se a preocupação das ações com aqueles que gerem os recursos públicos (sejam entidades governamentais ou privadas), para que haja resultados efetivos e legais de sua atuação, de forma a não comprometer o patrimônio público.

Além disso, com a crescente necessidade de controle sobre a gestão pública, ampliou-se também os esforços para que as auditorias governamentais nacionais fossem mais padronizadas. Nesse sentido e com o objetivo de fortalecer institucionalmente os Tribunais de Contas e constituir importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira, o Instituto Rui Barbosa (IRB) vem procurando adequar as normas brasileiras de auditoria às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela INTOSAI.

Conforme consta no site institucional do TCU (2019) o marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores), como independência, transparência e *accountability*, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS. Segundo o TCU (2019), os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte a auditoria eficaz e independente das entidades do setor público.

Dessa forma, o IRB editou as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) Nível 1 em 2015 (correspondem aos níveis 1 e 2 da ISSAI), as quais definem os princípios basilares e os pré-requisitos para o adequado funcionamento dos Tribunais de Contas brasileiros e para a realização de suas atividades de auditoria e, sempre que aplicável, demais atividades de fiscalização (NBASP, 2015).

Em 03 de agosto de 2017, foi aprovada a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) Nível 2 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público (corresponde ao nível 3 da ISSAI). Esse nível é

composto pelos seguintes temas: Auditoria do setor público - NBASP 100, Auditoria financeira - NBASP 200, Auditoria operacional – NBASP 300 e Auditoria de conformidade - NBASP 400 (NBASP, 2017).

Por fim, no dia 12 de novembro de 2019, durante o 1º Congresso Internacional dos Tribunais de Contas foram publicadas as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) Nível 3 - Requisitos mandatórios para Auditorias do Setor Público, que abrangem a NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional e a NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade (NBASP, 2019).

Nessa linha, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) através da Resolução ATRICON nº 10/2018 aprovou as Diretrizes de Controle Externo ATRICON nº 3.219/2018 relacionadas à temática “Adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)”. No item 7 do seu apêndice único consta que: “Os Tribunais de Contas do Brasil, no cumprimento de suas jurisdições e competências, se comprometem a adotar formalmente as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) e a observar as diretrizes descritas nos itens seguintes” (ATRICON, 2018a, p. 5).

Dessa forma, observa-se que paulatinamente os tribunais têm se mobilizado para adotarem as NBASP como suas normas de auditoria. Como exemplos, o TCE-ES por meio da Resolução nº 313 de 19 de novembro de 2017 fez essa opção (TCE/ES, 2017) e o TCE-GO por meio da Resolução nº 07 de 14 de agosto de 2019 também passou a usar essas normativas como normas gerais de auditoria (TCE/GO, 2019).

2.2.5 Tipos de Auditoria no Setor Público

Conforme consta na NBASP 100, os três principais tipos de auditoria do setor público são: auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria operacional.

O TCU afirma que a auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização, que procura analisar as demonstrações contábeis divulgadas por órgãos e entidades públicos, com vistas a verificar sua confiabilidade, promover a prestação de contas e contribuir com o princípio da transparência (TCU, 2016).

De forma análoga, segundo a NBASP 100:

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro (NBASP, 2017, p.21).

O principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. Segundo a NBASP 200, o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários nessas demonstrações. Para isso, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável a esses usuários sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se a distorção foi causada por erro ou fraude (NBASP, 2017).

Já a auditoria de conformidade é o instrumento de fiscalização utilizado para verificar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos seus jurisdicionados quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (TCU, 2009a).

De forma similar, a NBASP 100 preceitua:

Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos (NBASP, 2017, p.22).

Segundo a NBASP 400 o principal objetivo dessa auditoria é avaliar se atividades, transações financeiras e informações das entidades do setor público cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que as regem. Ressalta ainda que esse tipo de auditoria pode estar relacionado com a legalidade ou com a legitimidade. Aspectos de legalidade são usados para verificar a aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis. Já a legitimidade se refere à observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos (NBASP, 2017).

Por fim, a auditoria operacional tem o objetivo de aprimorar a gestão pública, para isso analisa aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, seja de programas, atividades ou organizações. Devido à complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na seleção dos temas, objetos de auditoria, metodologias e comunicação dos resultados. Além disso, dependendo do assunto a ser tratado, ante algumas especificidades, é necessário conhecimentos especializados, como no caso de auditorias ambientais (TCU, 2010).

Esse conceito e características se coadunam com o preceituado na NBASP 100:

Auditoria Operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento (NBASP, 2017, p. 21).

Segundo a NBASP 300, o principal objetivo da auditoria operacional é que os trabalhos desenvolvidos pelo setor público aconteçam de uma forma econômica, efetiva e eficaz, além de contribuir para a *accountability* (ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho) e transparência (proporciona aos interessados perspectivas sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais) (NBASP, 2017).

A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento.

O Quadro 4 sintetiza as principais diferenças entre as auditorias de regularidade (auditorias de conformidade e financeiras) e as operacionais:

Quadro 4 – Auditoria de Regularidade x Auditoria Operacional

Aspecto	Auditoria de Regularidade	Auditoria Operacional
Planejamento	Rígido, procedimentos pré-definidos, programas	Criativo, flexível, contínuo
Processo	Homogêneo, linear e pouco interativo	Dinâmico, muito interativo, geralmente mais longo
Atores	Poucos (auditores e auditados)	Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)
Perfil do auditor	Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito	Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica
Papéis do auditor	Juiz/magistrado, contador público	Pesquisador/cientista, consultor de gestão
Crítérios	Legalidade, conformidade	Economicidade, eficiência, eficácia, efetividade
Fontes de critérios	Leis, normas e regulamentos	Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia
Escopo	Restrito a demonstrações financeiras e normas legais	Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado
Métodos	Exame documental, observação direta, entrevista	Pesquisa, estudo de caso, delineamento quase-experimental
Evidências	Conclusivas, exatas	Persuasivas, convincentes
Formato dos relatórios	Padronizados	Variam em extensão, forma e natureza
Abordagem	Neutra (achados de auditoria)	Construtiva (avaliações e recomendações)

FONTE: Albuquerque, 2006, p. 5.

Cabe ainda destacar que, tradicionalmente, os Tribunais de Contas utilizavam-se das auditorias de regularidade como um dos seus principais instrumentos de fiscalização, principalmente como meio para validar as demonstrações financeiras dos jurisdicionados. Somente nas décadas de 70/80 a auditoria operacional (tida por alguns autores como sinônimo de auditoria de otimização de recursos, auditoria de gestão, auditoria de desempenho ou de resultados) começou a se delinear, devido às exigências da sociedade, sobre os resultados obtidos, abarcando aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. (SILVA, 2009).

2.3 MONITORAMENTO

O monitoramento é um importante instrumento utilizado para verificar os resultados implementados pela entidade fiscalizada referente a uma deliberação oriunda de uma auditoria, inspeção, levantamento, prestação de contas, dentre outros meios. Atualmente, tem se difundido grandemente o seu uso, tanto como instrumento do controle interno, como do externo.

2.3.1 Conceito e Objetivo

O monitoramento pode ser descrito como “a observação e o respectivo registro, mediante um processo rotineiro de acúmulo de informações sobre um determinado objeto ou sobre determinados aspectos desse objeto” (PETER, MACHADO, 2014, p. 321).

Além disso, como visto anteriormente ele é um instrumento de fiscalização sucedâneo a outros, principalmente a auditoria, e verifica o grau de cumprimento de deliberações, sejam recomendações ou determinações, anteriormente exaradas, além de analisar os seus resultados (TCE/PR, 2006).

Peter e Machado (2014, p. 322) descrevem seu principal objetivo “aumentar a probabilidade de correção das deficiências identificadas durante a auditoria, seja pela implementação das recomendações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor”.

Logo, depreende-se que, quando as deliberações exaradas pelos tribunais são recomendações, voltadas principalmente para melhorias no processo de gestão, buscando melhorar o desempenho da entidade, a finalidade precípua do monitoramento é o ganho de efetividade, obtida pela solução de deficiências anteriormente encontradas. Além disso, cabe destacar que desde que se solucione o problema, o jurisdicionado pode adotar outra medida que não aquela apontada na auditoria, desde que tenha os mesmos efeitos. Esse fato já não se aplica às determinações, produzidas principalmente nos trabalhos de conformidade, já que se originam de descumprimentos legais, sendo imperativo seu cumprimento conforme as normativas, sem margem para discricionariedade.

Por sua vez, a NBASP 300 (2017, p. 156) assim o descreve:

O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações; concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo.

O Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal traz, em seu bojo, importantes esclarecimentos sobre os objetivos do monitoramento, sempre relacionados a ideia de melhorias, além de ressaltar a necessidade de verificar os resultados advindos com seu cumprimento:

Dessa forma, mais do que verificar o mero cumprimento de formalidades, é fundamental que a prioridade desse monitoramento seja avaliar se os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão realmente se tornaram mais eficazes, mais eficientes e/ou mais econômicos, bem como, se for o caso, se as políticas públicas se tornaram mais efetivas. (CGU, 2017, p.125)

Outra finalidade é evitar que os problemas encontrados se prolonguem no decorrer dos anos pelo sentimento de impunidade por parte do jurisdicionado, já que situações dissonantes, que não sejam posteriormente verificadas, podem contribuir para que as impropriedades encontradas não sejam sanadas e se perdurem indefinidamente (COELHO, 2010):

2.3.2 Monitoramento como Etapa do Ciclo de Auditoria

O monitoramento é visto por alguns apenas como uma etapa do ciclo de auditoria, principalmente da operacional:

Sinteticamente, o ciclo de auditoria operacional se inicia com o processo de seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria. A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações exaradas pelo TCU, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação (TCU, 2010, p. 14).

Essas fases são visualizadas na figura abaixo:

Figura 1 – Ciclo da auditoria



FONTE: TCU, 2010, p. 14.

A seleção do objeto de auditoria constitui a primeira etapa e é de vital importância, uma vez que permite a escolha de tema que seja relevante à sociedade e contribua com o aperfeiçoamento da gestão pública, sendo esse inclusive o principal critério quando da seleção dos objetos de auditoria, além de aspectos como materialidade, relevância e vulnerabilidade. Nessa fase, faz-se a coleta de informações por meio do levantamento, o qual permite conhecer a organização e possíveis áreas a serem auditadas (TCU, 2010).

Na sequência, tem-se o planejamento, etapa na qual, segundo Oliveira (2008) se definem as diretrizes, os objetivos, os procedimentos metodológicos e as questões de auditoria. Nela também são estimados os recursos, os custos e os prazos para a sua realização (TCU, 2010). Após estabelecidos o problema e as questões de auditoria, elabora-se a matriz de planejamento, quadro resumo que contém as informações mais relevantes. Então:

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o projeto de auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia (TCU, 2010, p. 34).

A seguir, tem-se a execução, onde os auditores desenvolvem o que havia sido planejado. Segundo a NBASP (2017, p. 153), nesse ponto, os auditores precisam “obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações”.

Tem-se então a emissão do relatório preliminar, a qual segundo Oliveira (2008, p.79) “é a fase do processo de auditoria que formaliza os trabalhos e exames realizados, os fatos apurados com base em evidências concretas, as conclusões, opiniões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração”.

Esse documento é então apresentado aos gestores para que eles se manifestem acerca dos achados, podendo apresentarem justificativas ou novos documentos, os quais serão analisados pela equipe. As alegações serão incorporadas no relatório, e podem inclusive esclarecer algum ponto ou modificar o entendimento da equipe (TCU, 2010). Além disso, como preceitua a NBASP (2017), sempre que pertinente, deve constar no relatório, recomendações que possam corrigir as deficiências identificados no trabalho de auditoria. Posteriormente, o relatório será apreciado e divulgado.

Por fim, tem-se a etapa do monitoramento, a qual procura verificar o cumprimento das deliberações propostas, analisando as providências adotadas e aferindo os resultados advindos (TCU, 2010).

Dessa forma completa-se o ciclo de auditoria, já que para os problemas iniciais encontrados, serão exaradas recomendações objetivando que sejam resolvidos. Essas deliberações, por sua vez, são monitoradas, buscando verificar os resultados alcançados. Além disso, podem “subsidiar o processo de seleção de novos objetos de auditoria” (TCU, 2010), assim, retroalimenta-se o ciclo.

2.3.3 Monitoramento como Instrumento Autônomo de Fiscalização

Outros veem o monitoramento não apenas como uma fase, mas como um instrumento autônomo, com etapas próprias.

Conforme consta na NBASP, nível 2 (2017, p. 158), o monitoramento é “uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao

fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria”.

Isso porque seu foco reside em verificar se o jurisdicionado deu tratamento adequado às deliberações emitidas anteriormente pelos tribunais.

O TCE-PR (entidade desse estudo) adota esse posicionamento de que o monitoramento não constitui apenas uma etapa da auditoria, antes é um instrumento independente de fiscalização, sendo que a Instrução de Serviço nº 131/2019 (TCE/PR, 2019b) especificou as etapas desse processo:

Art. 2º As atividades de fiscalização por monitoramento serão subdivididas no âmbito da Coordenadoria competente de acordo com os seguintes grupos de atribuições:

- I - Planejamento interno;
- II - Execução;
- III - Relatoria.

Segundo o TCU, na fase de planejamento, um dos principais objetivos da equipe é obter “uma visão geral do objeto a ser fiscalizado no contexto das deliberações que serão monitoradas” (TCU, 2009b, p. 10).

Durante essa fase, verifica-se quais deliberações serão monitoradas, elabora-se matriz de planejamento com a definição do escopo de trabalho, bem como o roteiro contendo as atividades e orientações para análise e o cronograma (TCE/PR, 2019b).

Importante destacar que o monitoramento não abará todas as deliberações: “Não serão monitoráveis deliberações que não tenham explicitado as providências que deveriam ser adotadas pelo gestor ou responsável, bem assim aquelas que determinarem, genericamente, o cumprimento de normas” (TCU, 2009b, p.1). Por isso, o cuidado que as equipes devem ter principalmente quando na expedição de recomendações, no sentido, de que elas sejam objetivas e posteriormente tenham condições de serem aferidas.

Na fase seguinte, procura-se executar aquilo que foi anteriormente planejado, buscando identificar “o grau de atendimento das deliberações monitoradas” e, quando for o caso, “os benefícios efetivos advindos do atendimento das deliberações” (TCU, 2009b, p.12-13).

Na execução, o levantamento de informações e evidências para fins de monitoramento poderá ser executado mediante: coleta de informações em fontes

internas ou externas; contato à distância com o jurisdicionado, através de sistemas e/ou visita técnica, quando o monitoramento da recomendação indicar a fiscalização *in loco* (TCE/PR, 2019b).

Por fim, feita a análise pela equipe de execução, a equipe de relatoria proporá encaminhamentos diante das conclusões obtidas e serão produzidos os relatórios de monitoramento (TCE/PR, 2019b).

Entre os aspectos a serem apresentados no relatório de monitoramento, destaca-se a análise do atendimento das deliberações, onde é detalhado o seu nível de cumprimento, se foi implementada totalmente ou parcialmente, ou se não foi cumprida. Além disso, devem, ser apresentados os benefícios efetivos das deliberações: os resultados observados e, se for o caso, a quantificação dos seus valores (TCU, 2009b).

A NBASP 3000 (2019, p. 49), ainda complementa:

A EFS precisa relatar adequadamente os resultados de suas ações de monitoramento, a fim de fornecer feedback aos poderes legislativo e executivo, às partes interessadas e ao público. Informações confiáveis sobre o grau de implementação das recomendações, o impacto das auditorias e as ações corretivas relevantes adotadas podem ajudar a demonstrar o valor e os benefícios da EFS.

Por fim, cabe destacar que a quantidade e periodicidade do monitoramento é variável, dependendo das especificidades e complexidade do trabalho fiscalizatório, no entanto, a aferição do atendimento das deliberações deve ser feita na menor quantidade possível de monitoramentos, a fim de produzir resultados de controle mais tempestivos (TCU, 2009b).

2.3.4 Monitoramento e a Efetividade dos Tribunais de Contas

As NBASP nível I, que abordam os princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros, estabelecem alguns apontamentos concernentes ao monitoramento:

- NBASP 10 (Independência dos tribunais de Contas) - Princípio 9: Utilização de mecanismos eficazes de monitoramento das deliberações. Enfatiza o fato de que os TCs devem “implantar um sistema de monitoramento com o objetivo de aferir o grau de atendimento de suas determinações e recomendações e de assegurar que os órgãos e as

entidades auditadas sigam adequadamente suas deliberações” (NBASP, 2015, p. 20). Além disso, devem informar ao Legislativo, suas comissões e ao responsável pela entidade auditada sobre o quantitativo de cumprimento das deliberações monitoradas (NBASP, 2015);

- NBASP 12 (Valor e benefícios dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos) – Princípio 1: Salvaguarda da independência dos Tribunais de Contas. Aborda nove pontos, entre eles que os “Tribunais de Contas devem possuir mecanismos adequados para o monitoramento de suas deliberações” (NBASP, 2015, p.29);
- NBASP 20 (Transparência e a *Accountability*) – Princípio 3: Adoção de normas, processos e métodos de auditoria objetivos e transparentes. Dentre oito apontamentos, um ressalta que os TCs devem realizar o monitoramento das suas deliberações e permitir que o jurisdicionado apresente tanto as ações implementadas ou os motivos que impediram a adoção de medidas corretivas (NBASP, 2015).
- NBASP 20 (Transparência e a *Accountability*) – Princípio 7: Publicidade dos resultados das auditorias e das conclusões sobre as atividades gerais dos governos. Destaca entre outras questões, a necessidade de serem divulgados os resultados advindos do monitoramento de suas deliberações (NBASP, 2015).

Como se observa, as Normas Brasileira de Auditoria do Setor Público têm feito, no seu escopo, diversas recomendações aos TCs no intuito de que eles façam uso do monitoramento entre seus instrumentos de controle, de forma a se tornarem mais efetivas as suas deliberações.

Essa preocupação do aumento da qualidade do trabalho dos tribunais também é vista pela ATRICON que criou o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), que teve início em 2013 e foi sendo aprimorado ao longo dos anos.

O programa é composto por resoluções/diretrizes, por meio das quais a Atricon faz recomendações aos Tribunais de Contas, e pelo Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), que avalia os Tribunais de Contas com base em mais de 500 critérios, formulados em sintonia com as melhores normas e práticas internacionais. (ATRICON, 2017, p. 9)

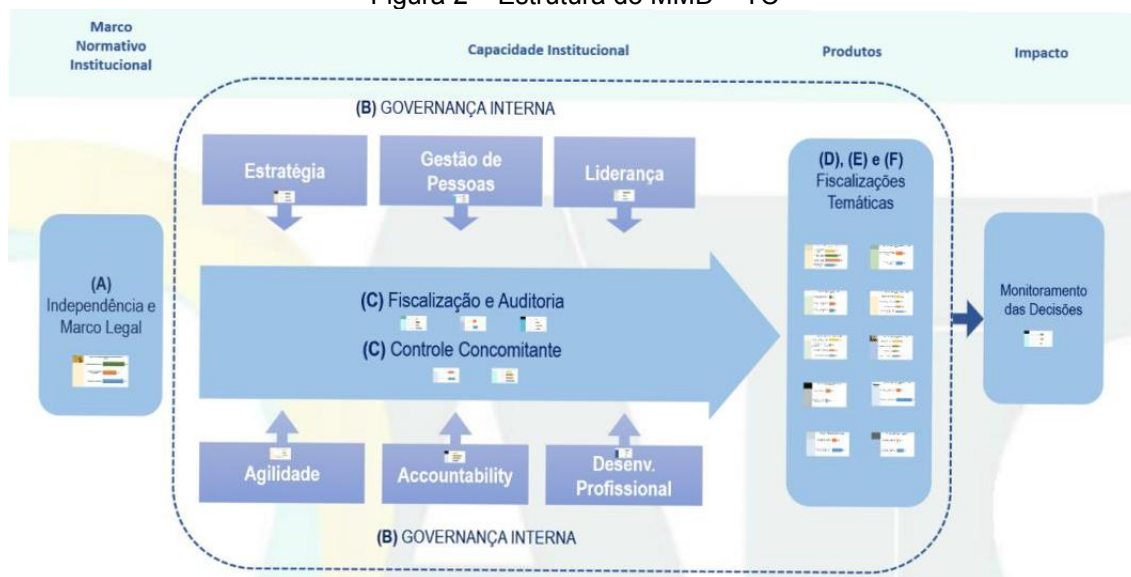
Quanto à regulamentação, a ATRICON por meio de Resoluções estabeleceu um conjunto de diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas no Brasil. Até o final de 2018, foram publicadas 26 (vinte e seis) resoluções buscando padronizar procedimentos entre os TCs (ATRICON, 2017, 2019a). Na Resolução nº 11/2018 que aborda o “Acompanhamento das decisões dos Tribunais de Contas”, é ressaltado nos pontos 7 e 8 que compõem o seu apêndice que:

A atuação dos Tribunais de Contas se materializa em decisões, que se traduzem nos resultados da apreciação das matérias sujeitas à sua competência, regidas sob a sistemática do devido processo legal. O atendimento das decisões dos Tribunais de Contas importa na própria efetividade da sua missão, de modo que, quanto maior a concretização de seus comandos, maior a aptidão para contribuir para a melhoria da gestão pública e mais forte o sentimento coletivo da presença e da autoridade do controle (ATRICON, 2018b, p.4).

Dessa forma a norma enfatiza a necessidade de acompanhamento das decisões proferidas de forma que sejam cumpridas, propiciando aos tribunais maior controle e efetividade das suas ações. Constan ainda diretrizes referentes às decisões exaradas pelos TCs, sendo que apresenta o monitoramento como uma das formas de acompanhar posteriormente as ações implementadas pelos jurisdicionados (ATRICON, 2018b).

Por sua vez, o Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas é o principal instrumento de avaliação dos TCs do Brasil. A estrutura do MMD – TC teve por base a ferramenta de medição de desempenho da INTOSAI: *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework* (SAI PMF). O programa é feito por ciclos bienais, tendo sido avaliados quatro: 2013, 2015, 2017 e 2019. “No ciclo de 2019 foram analisados mais de 20 mil documentos e 54 mil órgãos jurisdicionados dos TCs” e foram contemplados “6 domínios; 25 indicadores; 79 dimensões e 499 critérios – alguns desses se desdobram em subcritérios.” A avaliação dos Tribunais contempla uma escala de pontuação que vai de 0 (atividade não estabelecida ou não funciona) a 4 (nível gerenciado – de excelência) (ATRICON, 2019b, não paginado).

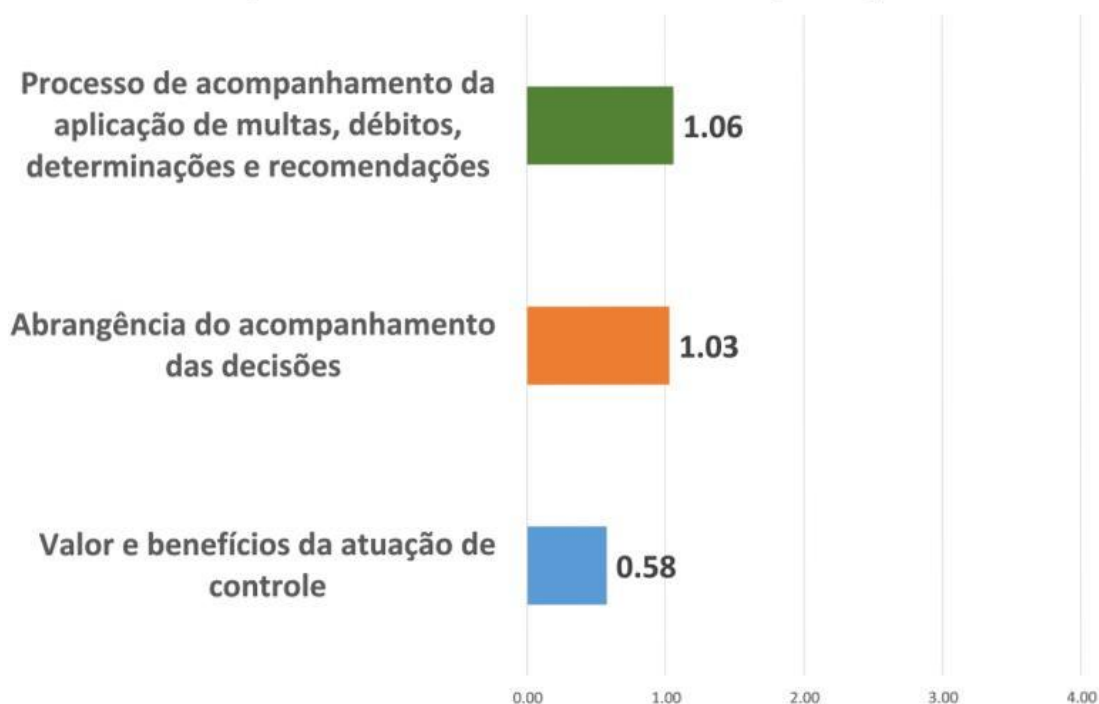
Figura 2 – Estrutura do MMD – TC



FONTE: ATRICON, 2019c.

No Domínio C – Fiscalização e Auditoria, encontra-se o indicador QATC 14 - Acompanhamento das decisões que contempla três dimensões: 14.1 Valor e benefícios da atuação de controle; 14.2 Abrangência do acompanhamento das decisões e 14.3 Processo de acompanhamento da aplicação de multas, débitos, determinações e recomendações (ATRICON, 2019d) - (Anexo A). As notas obtidas pelos TCs estão no Gráfico 1:

Gráfico 1 – QATC 14: Acompanhamento das decisões



FONTE: ATRICON, 2019c.

Por este gráfico, observa-se que a média nacional foi em torno de 1, demonstrando que os tribunais ainda têm muito para avançar nesse quesito, tanto na verificação da implantação das determinações, recomendações e deliberações de outras decisões, quanto na quantificação dos benefícios oriundos dos seus instrumentos de fiscalização. Tem-se então, que o monitoramento, instrumento que pode ser usado para essa finalidade, precisa ser ainda mais difundido como ferramenta dos tribunais na busca pelo aumento da efetividade da implantação das suas deliberações

3 METODOLOGIA

Conforme define Michel (2009), a metodologia científica é o conjunto de métodos utilizados num processo de pesquisa. Dessa forma, o trabalho será classificado de acordo com as tipologias abaixo:

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto à tipologia, a pesquisa é classificada como exploratória, pois procura “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”, buscando “o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições” (GIL, 2002, p. 41).

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema a pesquisa se tipifica como qualitativa, a qual, segundo Silverman (2009) tem a capacidade de estudar fenômenos, permitindo obter uma visão do modo como eles ocorrem e o que representam em determinados contextos.

Segundo Michel, nesse tipo de pesquisa:

a verdade não se comprova numérica ou estatisticamente, mas convence na forma de experimentação empírica, a partir de análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como na argumentação lógica das ideias, pois os fatos em ciências sociais são significados sociais, e sua interpretação não pode ficar reduzida a quantificações frias e descontextualizadas da realidade (MICHEL, 2009, p. 37).

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

No que se refere aos procedimentos técnicos foram realizadas pesquisas bibliográfica, documental e estudo de caso. Michel (2009) afirma que a pesquisa bibliográfica é usada na fase inicial do trabalho a fim de se obter informações sobre o tema. Nela serão obtidos dados já publicados em livros, monografias e artigos que ajudarão a entender o problema proposto. Já a

documental consiste na identificação, coleta e análise de instrumentos escritos internos ou externos à organização referente ao tema que está sendo desenvolvido.

Já o estudo de caso busca aprofundar um objeto de forma a ter um conhecimento profundo dele (GIL, 2002). Nesse trabalho, o estudo de caso tem por objeto o resultado do monitoramento realizado em 2018 e 2019 pela CMEX das auditorias previstas no PAF 2016 e 2017.

3.4 AMOSTRA, COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para atender ao escopo desse estudo, foi utilizado o relatório consolidado do monitoramento de 2018, 42 (quarenta e dois) relatórios individuais dos monitoramentos efetuados em 2019 pela CMEX e 1 (um) relatório de monitoramento referente ao Transporte Público que foi redigido em 2020.

Os dados foram obtidos no sistema Ágiles do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Em seguida, foi feita a leitura dos arquivos individualmente, sendo as informações referentes à implementação das recomendações, regularização dos achados e benefícios gerados com o monitoramento categorizadas e contabilizadas. Os resultados obtidos são apresentados no próximo capítulo.

4 RESULTADOS

Nesse capítulo, será apresentado o projeto piloto do Tribunal de Contas do Estado do Paraná na área de monitoramento, ocorrido em 2018, bem como sua ampliação em 2019. Também serão mostrados os benefícios quantitativos e qualitativos observados com o uso desse instrumento de fiscalização.

4.1 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Conforme consta no livro *História e Memória: Tribunal de Contas do Estado do Paraná* (TCE/PR, 2008), que foi publicado em comemoração aos 61 anos dessa corte de contas, em 02 de junho de 1947, o então governador do Estado do Paraná, Moysés Lupion, assinou o Decreto-lei estadual nº 627, criando o TCE-PR em substituição ao Conselho Administrativo do Estado.

Localizava-se, na época, na Rua Ermelino de Leão, nº 513 e teve sua primeira composição formada por Corpo Deliberativo, composto por cinco juízes, Corpo Instrutivo - formado por Secretaria, Diretoria de Fiscalização da Execução do Orçamento e Diretoria Revisora de Contas - e uma Representação da Fazenda (TCE/PR, 2008).

Conforme declara Simões (2014), o Decreto-lei nº 673 elaborou seu primeiro regulamento, onde se definia a estrutura e a competência do tribunal. Ainda em 1947, foi aprovado o seu primeiro Regimento Interno, que abordava a sua constituição e continha os procedimentos de trabalho a serem adotados.

Em 1968, foi aprovado o segundo Regimento Interno da corte, o qual vigeu até 2005 (SIMÕES, 2014). Conforme esse autor, nas décadas de 1950 e 1960, houve modificações na organização do TCE-PR: "Seus juízes passaram a ser denominados Ministros, dotados de cargos efetivos. O número de integrantes passou de cinco para sete, contando, ainda, com mais sete ministros substitutos. Os auditores também passaram a ser sete" (SIMÕES, 2014, p.415).

Conforme site institucional do TCE-PR, através da Emenda Constitucional 01/69, ampliou-se o escopo das atribuições do Tribunal, que fica responsável em fiscalizar os municípios paranaenses. Além disso, a Constituição Estadual, em 1971, confere o título de conselheiro, aos então denominados

ministros. “Em 19 de dezembro de 1972, ano em que a Corte completou seu 25º aniversário, o Tribunal de Contas do Paraná passa a exercer suas atividades em sua nova sede, ao lado do Palácio Iguaçu” (TCE/PR, 2019c, não paginado).

Em 1992 é criada a Coordenadoria de Auditoria de Operações de Crédito Internacionais - CAOCl (atualmente Coordenadoria de Auditoria - CAD). Ainda nesse ano, iniciou-se a informatização dos diversos setores de atuação da corte de contas. Nesse mesmo ano, a Corte inicia o processo de informatização de seus setores, bem como amplia a capacitação e reciclagem de seus funcionários, “com a promoção de cursos e treinamentos na área de informática, auditoria financeira, economia do setor público, contabilidade geral e pública, organização e controle de almoxarifado, entre outros” (TCE/PR, 2019c, não paginado).

Em 1995, o TCE-PR é credenciado pelo BID para realizar auditoria em projetos e programas cofinanciados pela entidade (SIMÕES, 2014).

Em 2006, ganha destaque, a aprovação da nova Lei Orgânica e do novo Regimento Interno da casa. E ainda segundo o site institucional do TCE - PR:

Desde 2006, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná integra, juntamente com outros 32 Tribunais de Contas brasileiros, o Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (Promoex), que objetiva o fortalecimento institucional e a modernização dos Tribunais. Uma das ações prioritárias do Promoex refere-se à realização de Auditorias Operacionais (AOPs) (TCE/PR, 2019c, não paginado)

No site institucional, na parte de fiscalização, consta ainda que após algumas ações de capacitação, em 2008, o TCE realizou sua auditoria operacional piloto, na função Educação, tendo sido avaliada a Ação de Apoio à Formação Continuada de Professores do Ensino Fundamental, e também apresenta outras auditorias realizadas: Estratégia Saúde da Família no Estado (2009), Condições de Prestação de Serviços de Esgotamento Sanitário nas Regiões Metropolitanas do Estado (2010) e as atividades de Licenciamento e Fiscalização das áreas de Disposição Final de Resíduos Sólidos Urbanos no Paraná (2011). Desde então, essa modalidade foi adotada e utilizada para verificar aspectos de gestão em diversas áreas, melhorando o controle sobre o uso dos recursos públicos.

Em 2015, a corte de contas preocupada com a qualidade dos serviços públicos prestados à população, institui o Programa de Implantação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal Paranaense (IEGM-PR), que busca através de um índice de desempenho, aferir a efetividade das ações municipais nas áreas de educação, saúde, planejamento, fiscal, meio ambiente e urbanismo, assistência social e tecnologia da informação (TCE/PR, 2019c, não paginado).

Em 2018, o Tribunal de Contas do Paraná sofreu uma reformulação normatizada pela Resolução nº 64/2018 que promoveu alterações no Regimento Interno da Corte de Contas. Um dos destaques, foi a reestruturação das unidades de fiscalização ligadas à Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF), buscando tornar a fiscalização dos recursos públicos mais efetiva, priorizando um controle precipuamente prévio e concomitante dos fatos em vez de um controle posterior (TCE/PR, 2018a).

A principal mudança implantada é a ênfase nos processos de trabalho, e não mais numa divisão de competências, por matérias, entre unidades distintas. O foco do trabalho deixa de ser processual e se concentrará em seis atividades de fiscalização: instrução processual, acompanhamento, auditorias, atendimento, levantamento e monitoramento. (TCE/PR, 2018a, não paginado)

Nessa nova estrutura, a CGF responde pelo planejamento estratégico e tático, pela elaboração do PAF e auxilia as coordenadorias subordinadas a realizarem o planejamento operacional, coordenando a execução das atividades fiscalizatórias. (TCE/PR, 2006). Dentre suas unidades, surge a CMEX a partir da reestruturação da então Coordenadoria de Execuções (COEX), cujo foco é o monitoramento. Suas atribuições constam no art. 175-L e incisos do Regimento Interno, dentre as quais se destaca: “manter registro das recomendações oriundas das fiscalizações e monitorar o seu cumprimento, dando os encaminhamentos necessários em caso de descumprimento” (TCE/PR, 2006, p. 330).

Assim, após sua criação, a CMEX iniciou em 2018, um projeto piloto que buscou monitorar as recomendações propostas nas auditorias em entidades municipais e previstas no PAF de 2016, objetivando verificar a implementação das orientações feitas pelo tribunal, bem como aferir os resultados gerados por tais ações.

4.2 PROJETO PILOTO DE MONITORAMENTO E SEUS RESULTADOS EM 2018

As deliberações monitoradas no projeto piloto da CMEX, foram originadas em auditorias nas áreas de Educação Infantil, Folha de Pagamento e Regime Próprio de Previdência Social.

As auditorias realizadas nos municípios paranaenses na área da educação buscaram assegurar o cumprimento da Meta 1 dos Planos Nacional e Estadual de Educação, avaliar as condições dos espaços físicos que são utilizados para alfabetização das crianças de 0 a 5 anos, analisar o alinhamento dos instrumentos de planejamento previstos nos planos de educação aos objetivos dos mesmos e verificar a adequação do quadro de pessoal destinado à educação às normas vigentes e à necessidade de expansão da rede municipal de educação infantil (TCE/PR, 2018b).

Por sua vez, nos trabalhos referentes à folha de pagamento foram objeto de análise a operacionalização do pagamento da folha; contabilização e pagamento de horas extras; previsão legal das verbas, dos cargos e vagas; remuneração de cargos em comissão e os controles internos da folha e alimentação de sistemas informatizados (TCE/PR, 2018b).

Já a fiscalização no RPPS, teve como destaque: instauração e atuação dos comitês de investimentos; divulgação e transparência dos investimentos; consistência e limites das aplicações; consistência da base de cálculo e regularidade do recolhimento das principais fontes de receita (TCE/PR, 2018b).

Em relação a esses três temas, nas auditorias realizadas foram propostas 1.257 (mil duzentas e cinquenta e sete) recomendações para 53 (cinquenta e três) tipos de problemas encontrados (achados) em 84 (oitenta e quatro) entidades (TCE/PR, 2018b).

Essas recomendações, foram submetidas a uma matriz de priorização, que elencou as mais críticas. Do universo inicial, 372 (trezentas e setenta duas) recomendações (29,6%) referentes a 61 (sessenta e uma) prefeituras e a 9 (nove) câmaras de vereadores foram monitoradas pela CMEX (TCE/PR, 2018b).

Na sequência, em julho de 2018, deu-se início ao monitoramento com o envio através do Sistema Gerenciador de Acompanhamento (SGA) de um

Apontamento Preliminar de Acompanhamento¹ (APA) para cada uma das 70 entidades amostradas, direcionado aos Prefeitos, Controladores Internos e Presidentes das Câmaras Municipais. Obteve-se um retorno de 98,6% das comunicações enviadas (TCE/PR, 2018b).

A partir de então, de forma remota, buscou-se verificar o grau de implementação das recomendações propostas. Tendo por base a documentação enviada pelos jurisdicionados, além de outras fontes, que foram consultadas pela equipe a fim de convalidar as informações recebidas (processos autuados, relatórios da auditoria, sistema de dados do TCE, portais de transparência dos órgão e sites governamentais), as deliberações foram classificadas segundo o grau de implementação, em uma das categorias a seguir (TCE/PR, 2018b).

Quadro 5 – Classificação das recomendações monitoradas em 2018 pela CMEX
(continua)

CATEGORIA	CARACTERÍSTICAS
1. Implementada	Os parâmetros estabelecidos na recomendação foram integralmente atendidos dentro do prazo estipulado.
2. Em implementação - fora do prazo	A gestão iniciou as ações que atenderam a recomendação, porém ainda faltaram procedimentos para que fosse integralmente atendida, existindo ações em curso apesar de vencido o prazo estipulado.
3. Parcialmente implementada	A proposta da fiscalização foi colocada em prática de forma parcial e não havia medidas em andamento para a implementação integral da recomendação dentro do prazo estipulado. Porém, as ações executadas foram capazes de gerar algum benefício quantitativo ou qualitativo esperado.
4. Não implementada - sem comprovação	O jurisdicionado alegou que a implementação foi realizada sem, contudo, ter apresentado as informações e dados necessários à sua comprovação e não foi possível, por meio de consulta a sistemas e a fontes confiáveis, validar a afirmação.
4. Não implementada	As recomendações foram consideradas não implementadas: I – quando o jurisdicionado não forneceu as informações necessárias para comprovação, inclusive nos casos em que não respondeu às comunicações da equipe de execução; II – quando da análise dos dados e informações fornecidos pelo jurisdicionados ou obtidas pela equipe de execução se verificou que as ações adotadas não atenderam aos parâmetros da recomendação e não geraram nenhum benefício quantitativo ou qualitativo esperado.

¹ O Apontamento Preliminar de Acompanhamento (APA) foi instituído pela Instrução Normativa nº 122/2016, e é uma oportunidade concedida pelo TCE-PR aos gestores para corrigir falhas verificadas pelo órgão em seu trabalho de fiscalização, sem que seja necessária a abertura de processo administrativo (TCE/PR, 2018b, p. 12).

Quadro 5 – Classificação das recomendações monitoradas em 2018 pela CMEX
(conclusão)

CATEGORIA	CARACTERÍSTICAS
4. Não implementada - sem resposta	Quando o jurisdicionado não apresentou nenhum esclarecimento sobre o atendimento da recomendação, ou seja, não respondeu a solicitação de informações da área técnica.
5. Não mais aplicável	Quando se verificou que a recomendação não foi mais aplicável em razão de mudança de condições ou superveniência de fatos com relação ao contexto da fiscalização originária, de maneira que tornou a implementação inexecutável.

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Os resultados do trabalho foram consolidados num relatório, cujos resultados podem ser visualizados na Tabela 1:

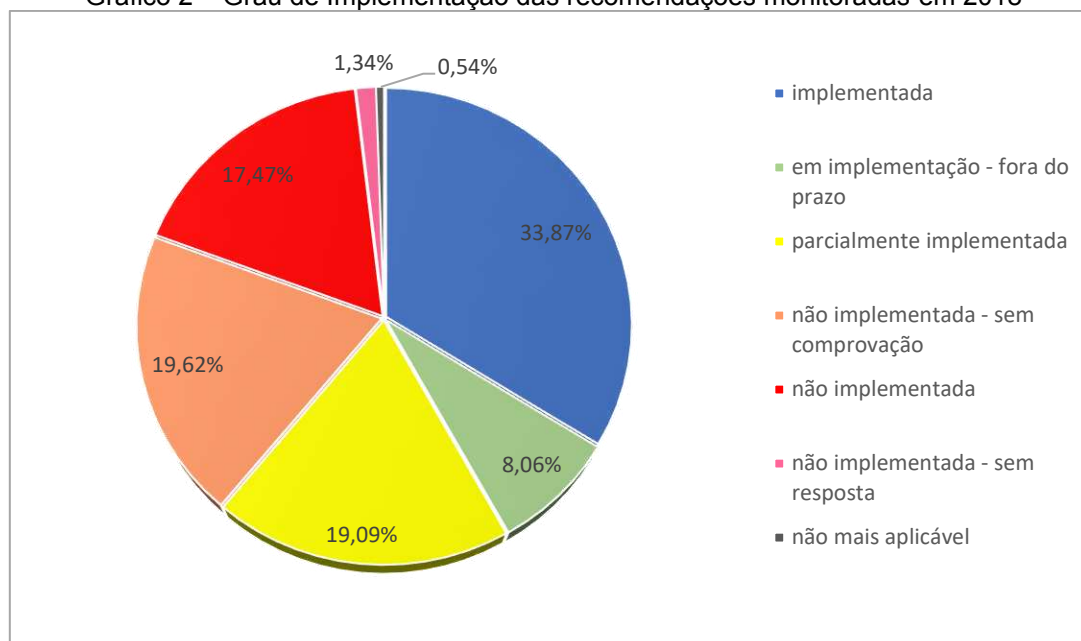
Tabela 1 – Panorama das recomendações monitoradas em 2018

RECOMENDAÇÕES	ÁREAS MONITORADAS			TOTAL
	Educação Infantil	Folha de Pagamento	RPPS	
-Originais	877	352	28	1257
-Monitoradas	277	85	10	372
-Implementadas	86	31	9	126
-Em implementação - fora do prazo	26	4	0	30
-Parcialmente implementada	56	14	1	71
-Não implementada - sem comprovação	59	14	0	73
-Não implementada	43	22	0	65
-Não implementada - sem resposta	5	0	0	5
-Não mais aplicável	2	0	0	2

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Como se observa, de um universo de 1257 (mil duzentas e cinquenta e sete) recomendações, 372 (trezentas e setenta e duas) foram monitoradas, sendo 277 (duzentas e setenta e sete) na área de Educação Infantil, 85 (oitenta e cinco) na área de Folha de Pagamento e 10 (dez) na área do RPPS. Os percentuais de implementação podem ser visualizados no Gráfico 2:

Gráfico 2 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas em 2018



FONTE: TCE/PR, 2018b.

Verifica-se que, dentre as 372 (trezentas e setenta e duas) recomendações analisadas, 33,87% foram totalmente implementadas e cerca de 19% o foram de forma parcial. Já, 8,06% das deliberações foram parcialmente executadas. Por sua vez, 38,44% delas não foram efetivadas. Por fim, 2 (duas) recomendações, correspondentes a um percentual de 0,54%, não eram mais aplicáveis. Infere-se pelos dados, que 61,02% das deliberações tiveram, pelo menos, algum grau de implemento, gerando, portanto, algum benefício, qualitativo ou quantitativo para o respectivo município.

De uma forma mais pormenorizada, na sequência, serão apresentados os achados consolidados por áreas, juntamente com o grau de implementação das recomendações propostas para cada um deles.

Na educação infantil, foram monitoradas 277 (duzentas e setenta e sete) recomendações advindas de 9 (nove) achados de 40 (quarenta) municípios diferentes, como se observa na Tabela 2:

Tabela 2 – Implementação das recomendações na área da Educação Infantil - 2018

ACHADO	RECOMENDAÇÃO							
	monitorada	implementada	em implementação - fora do prazo	parcialmente implementada	não implementada - sem comprovação	não implementada	não implementada - sem resposta	não mais aplicável
Espaços físicos inadequados para o atendimento dos alunos matriculados na educação infantil - Ausência do Laudo do Corpo de Bombeiros.	55	17	8	6	9	13	0	2
Espaços físicos insuficientes para o atendimento da demanda por educação infantil.	51	18	5	4	24	0	0	0
Inexistência de procedimentos para realização de busca ativa.	37	6	1	8	10	11	1	0
Quantidade de profissionais da educação insuficiente para atender a demanda por educação infantil.	36	5	8	8	8	7	0	0
Ausência de publicação da lista de espera para matrícula na educação infantil.	34	11	1	16	3	2	1	0
Inexistência de Plano de Ação para concretizar as estratégias previstas no PME.	31	19	1	3	1	6	1	0
Instrumento ineficaz de registro da demanda manifesta (fila de espera).	20	7	1	6	2	3	1	0
Deficiência dos procedimentos para realização de busca ativa.	11	1	1	5	2	1	1	0
Espaços físicos inadequados para o atendimento dos alunos matriculados na educação infantil - Ausência de Licença Sanitária.	2	2	0	0	0	0	0	0
TOTAL	277	86	26	56	59	43	5	2

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Nessa área, o achado mais recorrente se refere a “Ausência do Laudo do Corpo de Bombeiros”, com 55 (cinquenta e cinco) casos, sendo que os principais problemas de segurança encontrados na fiscalização foram a falta de extintores de incêndio, a falta de sinalização e iluminação para a saída de emergência e o uso de botijões de gás dentro das instalações das pré-escolas e dos CMEIs. As orientações emitidas buscavam sanar essas falhas (TCE/PR, 2018b).

Com o monitoramento, verificou-se que 17 (dezessete) recomendações foram totalmente implementadas, 8 (oito) estavam sendo providenciadas, embora fora do prazo estipulado e 6 (seis) adequadas parcialmente. No entanto, 22 (vinte e duas) delas não foram implementadas, estando, portanto, esses municípios operando em descumprimento às normas de segurança. Cabe destacar que, o achado “Ausência de Licença Sanitária”, embora com uma incidência de apenas 2 (duas) recomendações”, teve ambas efetivadas (TCE/PR, 2018b).

Outro achado recorrente refere-se à “Insuficiência dos espaços físicos para o atendimento da demanda da educação infantil”, já que se detectou que em 51 (cinquenta e um) municípios a oferta de vagas era menor que a demanda. Dessa forma, embora o Plano Nacional de Educação (PNE) preveja a universalização do acesso à escola para a faixa etária de 04 a 05 anos até 2016, em vários municípios, a quantidade de escolas e/ou vagas foi insuficiente para que esse se concretizasse. Além disso, em vários entes, ainda não se atendeu a META 1 do seu Plano Municipal de Educação (PME) que prevê a oferta de vagas de forma a atender, no mínimo, 50% das crianças de 0 a 03 anos até 2025. Quando a efetivação das orientações propostas na auditoria, 18 (dezoito) foram totalmente implementadas e 4 (quatro) parcialmente, 5 (cinco) estavam em implementação fora do prazo e 24 (vinte e quatro) não foram postas em prática (TCE/PR, 2018b).

Por sua vez, as recomendações para o achado “Inexistência de procedimentos para busca ativa”, que procuravam que os entes efetivassem instrumentos que permitissem localizar crianças em idade escolar que não estivessem matriculadas numa escola, foram as menos efetivadas, com uma

taxa de 59,46%, seja por falta de comprovação, ausência de respostas, ou insuficiência dos documentos apresentados (TCE/PR, 2018b).

As recomendações emitidas para o achado “Quantidade de profissionais da educação insuficiente para atender a demanda por educação infantil” teve um percentual de implementação mediano. Das 36 (trinta e seis) recomendações definidas, 58,33% foram implementadas (total, parcial ou fora do prazo). Dentre as recomendações propostas destacam-se: que o Município tenha programação de curto-médio prazo, preferencialmente no Plano de Ação, com o objetivo de aumentar a quantidade de profissionais de educação para atender a educação infantil de acordo com os parâmetros mínimos de qualidade recomendados pelo Conselho Nacional de Educação; realização de Concurso Público para provimento dos cargos vagos de professores; retorno dos profissionais em desvio de função à medida que forem sendo nomeados os admitidos mediante concurso público (TCE/PR, 2018b).

Quanto ao achado “Ausência de publicação da lista de espera para matrícula na educação infantil”, foi recomendado a 34 (trinta e quatro) municípios, que através da Secretaria da Educação publicassem a lista de espera nas creches ou nas pré-escolas, com os devidos critérios de priorização. Considerando a implantação, ainda que intempestivamente ou de forma parcial, obteve-se um grande percentual de implementação, 82,35% (TCE/PR, 2018b).

O achado “Inexistência de Plano de Ação para concretizar as estratégias previstas no PME”, teve 31 (trinta e uma) recomendações, que buscavam que o município adequasse o Plano de Ação voltado ao atingimento das metas previstas tanto no PME quanto no PNE, de modo a organizar as ações necessárias à realização das estratégias já definidas no PME, inclusive contendo cronograma de execução, agentes responsáveis e marcos de controle para acompanhamento de sua execução. Desse total, 74,19% foram executadas de forma total, parcial ou fora do prazo (TCE/PR, 2018b).

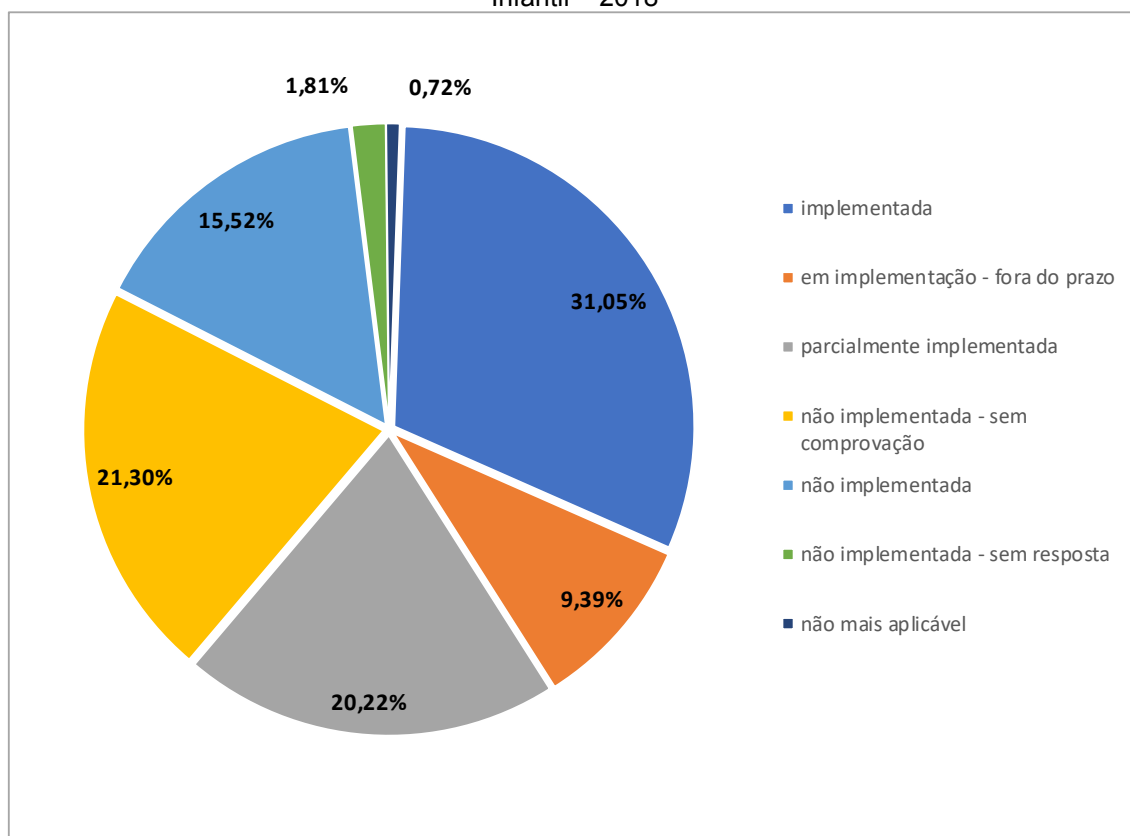
Por sua vez, dentre as 20 (vinte) orientações referentes ao achado “Instrumento ineficaz de registro da demanda manifesta (fila de espera)”, 7 (sete) delas foram totalmente implementadas, 1 (uma) estava em implementação e 6 (seis) foram parcialmente implementadas. No entanto, 30% delas não foram efetivadas. A recomendação exarada, foi que o Município adotasse registro de demanda manifesta padrão, contendo informações das crianças em fila de

espera que podem impactar no controle da demanda, como condição socioeconômica da família, se em situação de risco, endereço etc., buscando assim resolver o problema encontrado (TCE/PR, 2018b).

Por fim, quanto ao achado “Deficiência dos procedimentos para realização de busca ativa” observou-se que das 11 (onze recomendações) propostas, 63,64% tiveram pelo menos algum grau de implementação. Embora, em alguns municípios houvesse a previsão da busca ativa, detectou-se que os procedimentos utilizados não eram efetivos. Buscou-se então orientá-los a adotarem medidas mais incisivas, como: comunicação aos pais ou responsáveis das crianças sobre a obrigação de matriculá-las nas escolas, com possibilidade de responsabilização perante o Ministério Público; criação de uma estratégia relacionada ao transporte escolar, que consiga atender todas as crianças; efetivação de ações no sentido de realizar a busca ativa, em parceria com os órgãos municipais de assistência social, saúde e proteção à infância, com foco na população socialmente vulnerável e na residente em áreas rurais (TCE/PR, 2018b).

De uma forma consolidada, os resultados podem ser visualizados no Gráfico 3, onde se verifica que 31,05% das recomendações foram amplamente atendidas, 20,22% o foram parcialmente e 9,39% estavam em implementação extemporaneamente. Por outro lado, 38,63% delas não foram implementadas.

Gráfico 3 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área da Educação Infantil – 2018



FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Quanto à folha de pagamentos, foram monitoradas 85 (oitenta e cinco) recomendações oriundas de 8 (oito) achados e referentes à 25 entidades, como mostra a Tabela 3.

Tabela 3 – Implementação das recomendações na área de Folha de Pagamento – 2018

ACHADO	RECOMENDAÇÃO					
	monitorada	implementada	em implementação - fora do prazo	parcialmente implementada	não implementada - sem comprovação	não implementada
Irregularidade no pagamento de horas extras.	36	12	4	3	5	12
Pagamento de verbas sem a adequada previsão legal.	20	6	0	6	1	7
Os destinatários dos pagamentos não coincidem com os beneficiados da folha de pessoal.	13	2	0	2	7	2
Os valores pagos não correspondem aos apurados na folha de pagamento.	7	5	0	1	1	0
Pagamento de verbas incompatíveis com o cargo em comissão.	6	6	0	0	0	0
Ausência de previsão legal para os cargos e/ou vagas registrados na folha.	1	0	0	1	0	0
Ausência ou deficiência dos procedimentos de controle aplicados na apuração e pagamento da folha de pessoal.	1	0	0	1	0	0
Inexistência e/ou inobservância do mínimo de servidores efetivos ocupando cargos em comissão.	1	0	0	0	0	1
TOTAL	85	31	4	14	14	22

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2018b).

O “pagamento irregular de horas extras” foi o achado mais comumente apontado. Exemplos de recomendações exaradas foram “Analisar e, se for o caso, providenciar a contratação de pessoal para suprir as necessidades da administração municipal”, “Implementar e/ou adotar legislação para o pagamento de horas extras”, “Restringir o pagamento de horas extraordinárias a situações excepcionais e temporárias”, “Cumprir o limite legal de duas horas extras diárias”, “Adotar controle de jornada”. Com os documentos obtidos, observou-se que das 36 (trinta e seis) deliberações propostas, um terço foi totalmente implantada, 4 (quatro) delas estavam em implementação fora do prazo, 3 (três) foram parcialmente executas e 47,22% não foram implementadas (TCE/PR, 2018b).

Para o achado “Pagamentos de verbas sem adequada previsão legal”, foram monitoradas 20 (vinte) recomendações, dentre elas “Revisar e adequar o rol de verbas utilizadas na folha de pagamentos a fim de apurar a existência de previsão normativa legítima vigente para cada uma delas”, “Cessar o pagamento”, “Revisar e adequar a legislação”, sendo 60% delas implementadas totalmente ou parcialmente e 40% não efetivadas (TCE/PR, 2018b).

Já o achado “Os destinatários dos pagamentos não coincidem com os beneficiados da folha de pessoal” teve 13 (treze) ocorrências. As recomendações exaradas propunham que a administração adotasse procedimentos de elaboração e pagamento da folha possibilitando total transparência e controle dos gastos, mantivesse de forma organizada os registros e a documentação necessária e suficiente para comprovar a regularidade do dispêndio dos recursos público, não efetivasse o pagamento de remunerações em nome de beneficiários estanhos ao quadro de pessoal, dentre outras nesse teor. Elas tiveram alta taxa de não execução, chegando a 69,23% dos casos (TCE/PR, 2018b).

Quanto às 7 (sete) recomendações exaradas para o achado “Os valores pagos não correspondem aos apurados na folha de pagamento”, 5 (cinco) foram implementadas totalmente, 1 (uma) parcialmente e 1 (uma) não foi implementada (sem comprovação).

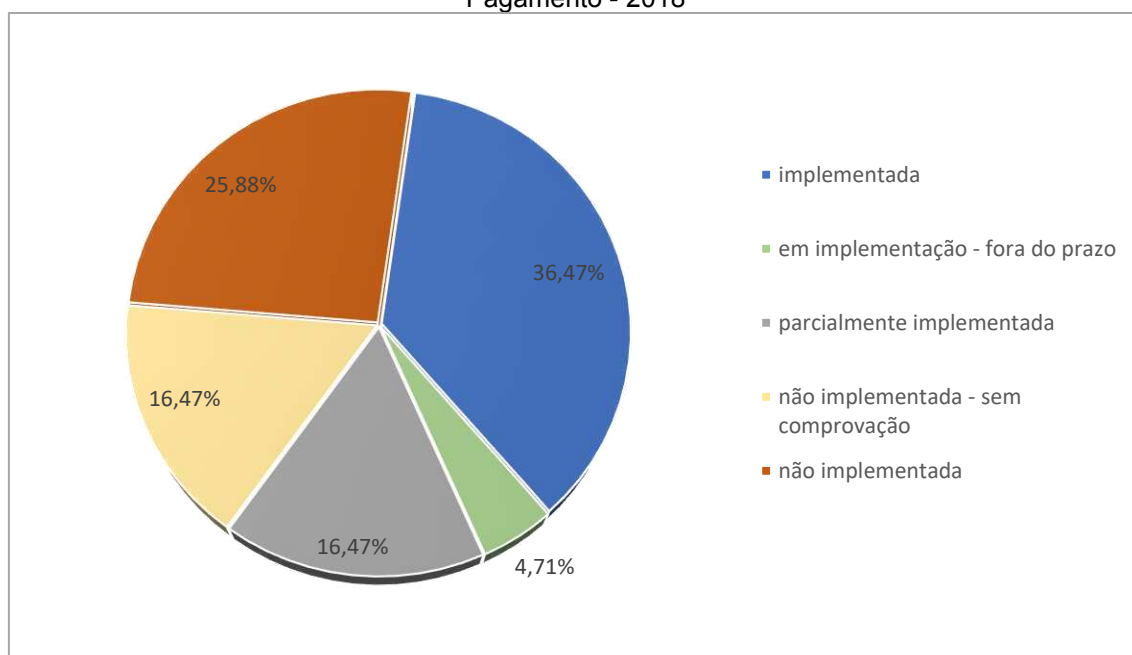
Já as 6 (seis) recomendações registradas para o achado “Pagamento de verbas incompatíveis com o cargo em comissão” foram implementadas. Por sua vez, a recomendação “Propor legislação definindo o percentual mínimo de

cargos em comissão que devam ser providos por servidor efetivo” emitida unicamente ao município de Enéas Marques para sanar o achado “Inexistência e/ou inobservância do mínimo de servidores efetivos ocupando cargos em comissão” não foi adotada (TCE/PR, 2018b).

Outros dois achados tiveram uma única ocorrência “Ausência de previsão legal para os cargos e/ou vagas registrados na folha” e “Ausência ou deficiência dos procedimentos de controle aplicados na apuração e pagamento da folha de pessoal”, cujas respectivas recomendações foram parcialmente atendidas.

Os valores globais quanto à implementação podem ser visualizados no Gráfico 4:

Gráfico 4 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área de Folha de Pagamento - 2018



FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Como se observa, 57,65% das recomendações foram implementadas: 36,47% totalmente, 4,71% intempestivamente e 16,47% parcialmente. Por sua vez, 42,35% não foram executadas, sendo 16,47% delas por falta de comprovação.

Por sua vez, na área do Regime Próprio de Previdência Social, foram monitoradas 10 (dez) recomendações propostas para 3 (três) achados a 5 (cinco) entidades, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Implementação das recomendações na área do RPPS - 2018

ACHADO	RECOMENDAÇÃO		
	monitorada	implementada	parcialmente implementada
Aplicação de limite de contribuição previdenciária sem a criação do respectivo regime de previdência complementar.	7	7	0
Descumprimento dos Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência.	2	2	0
Ausência de repasses dos aportes para equacionamento do déficit atuarial.	1	0	1
TOTAL	10	9	1

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2018b).

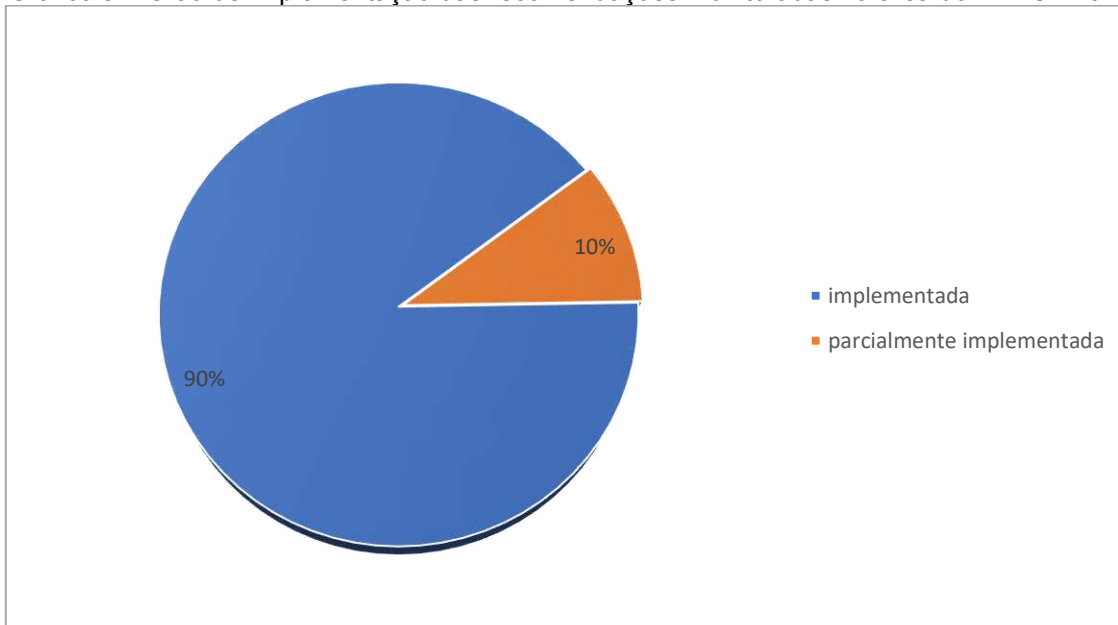
Como se observa, 70% das recomendações se concentraram no achado “Aplicação de limite de contribuição previdenciária sem a criação do respectivo regime de previdência complementar”, sendo que foram todas implementadas na sua totalidade. Dentre elas, destacam-se: calcular os encargos de correção monetária e juros, observando, no mínimo a mesma remuneração proposta nas metas atuariais para cada período de referência; recolher os valores devidos, devidamente atualizados, aos cofres municipais ou firmar parcelamento de débito dentro dos termos definidos pela Portaria MPS nº 402/2008 (TCE/PR, 2018b).

Já o achado “Descumprimento dos Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência”, foi observado nos municípios de Irati e Palmeira. A recomendação emitida “Efetivar definitivamente a aplicação dos princípios contábeis da Oportunidade e da Competência, conforme indicado em sua defesa” foi implementada por ambos (TCE/PR, 2018b).

Por sua vez, a recomendação “Recolher aos cofres do Fundo de Previdência Municipal de Cruzeiro do Oeste os valores dos aportes para equacionamento do déficit atuarial do plano previdenciário municipal, já reconhecidos nos laudos atuariais e determinados pelas leis municipais” foi proposta ao município de Cruzeiro do Oeste para sanar o achado “Ausência de repasses dos aportes para equacionamento do déficit atuarial” e foi parcialmente implementada, já que embora o município tenha executado o parcelamento de seus débitos, não comprovou o seu efetivo pagamento (TCE/PR, 2018b).

De uma forma geral, o grau de efetivação é mostrado pelo Gráfico 5, onde nota-se que 90% das deliberações foram implementadas totalmente e 10% parcialmente.

Gráfico 5 – Grau de Implementação das recomendações monitoradas na área do RPPS - 2018



FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

4.3 BENEFÍCIOS RESULTANTES DO MONITORAMENTO EM 2018

Conforme visto na parte referencial desse estudo, tanto as normas dos tribunais, como as do TCU e as do TCE, quanto as NBASP reforçam a ideia de que além do grau de implementação, é aconselhável a descrição dos benefícios qualitativos e/ou quantitativos advindos após o monitoramento das deliberações propostas.

Dessa forma, as melhorias detectadas, divididas por áreas e com a quantidade de municípios beneficiados, serão detalhadas a seguir. Aquelas referentes à área da Educação Infantil podem ser visualizadas no Quadro 6:

Quadro 6 – Benefícios na área da Educação Infantil - 2018

BENEFÍCIOS	QTD. MUNICÍPIOS
contratação de 75 professores após a auditoria, de forma a adequar a quantidade de profissionais para atender a demanda na educação infantil	5
unificação dos registros de sua demanda manifesta	7
adequação de todas suas unidades de educação infantil às normas de segurança dos bombeiros	5
em processo de adequação de suas unidades de educação infantil às normas de segurança dos bombeiros	8
adequação parcial de suas unidades escolares às normas de segurança dos bombeiros	6
apresentação do Plano de Ação para concretizar as estratégias previstas no Plano Municipal de Educação	16
criação de 582 vagas nas creches e pré-escolas com a construção de novas unidades educacionais	5
adequação das suas escolas com a licença sanitária	2
109 crianças foram matriculada devido à realização da busca ativa	7
publicação da lista de espera da educação infantil conforme critérios estabelecidos nos itens 1.4 e 1.16 do Plano Nacional de Educação (PNE)	11
em processo de implementação das medidas para a divulgação da lista de espera conforme exigências do PNE	1
publicação da lista de espera, porém ainda sem observar os critérios do PNE	16

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Como se observa, foram contratados por 5 (cinco) municípios, 75 (setenta e cinco) novos professores para atenderem adequadamente a demanda na educação infantil. Outros 7 (sete) entes unificaram o registro de suas demandas manifestas.

5 (cinco) municípios adequaram todas as suas escolas às normas de segurança do Corpo de Bombeiros, 6 (seis) obtiveram adequação de parte das escolas e 8 (oito) estavam implementando mudanças, embora fora do prazo. Com isso, 44 (quarenta e quatro) escolas obtiveram o alvará dos bombeiros (TCE/PR, 2018b). Outros 2 (dois) entes adequaram suas escolas às normas da vigilância sanitária. Além disso, 16 (dezesesseis) municípios apresentaram um Plano de Ação para concretizar as estratégias previstas no Plano Municipal de Educação, definindo as ações necessárias, cronograma de execução, responsáveis e pontos de controle para o acompanhamento de sua execução.

Outro destaque foi a criação de 582 (quinhentas e oitenta e duas) novas vagas em creches e pré-escolas geradas em 5 (cinco) municípios após a

construção de novas unidades educacionais. Outras 109 (cento e nove) crianças foram matriculadas devido à realização de busca ativa.

Além disso 11 (onze) municípios passaram a publicar suas listas de espera em consonância ao estabelecido pelo PNE, 1 (um) estava em implementação desse processo e 16 (dezesesseis) efetuaram a publicação da lista de espera, embora sem atender os critérios do PNE.

Na área de Folha de Pagamento temos:

Quadro 7 – Benefícios na área de Folha de Pagamento - 2018

BENEFÍCIOS	QTD. ENTES
adequação de forma parcial da legislação em relação ao quadro de cargos	1
melhorias de forma parcial na apuração da folha de pagamento	1
interrupção nos pagamentos ou regularização das verbas não regulamentadas por lei	6
regularização do pagamento de verbas para os cargos em comissão	6
melhorias no controle dos pagamentos que ocorrem na folha de pagamento, evitando assim, possíveis danos ao erário e inconformidades	2
melhorias parciais no controle dos pagamentos que ocorrem na folha de pagamento, evitando assim, possíveis danos ao erário e inconformidades	1
correções de irregularidades no pagamento de horas-extras gerando um controle mais efetivo desse gasto	12
Em implementação, correções de irregularidades no pagamento de horas-extras gerando um controle mais efetivo desse gasto	4
correções parciais de irregularidades no pagamento de horas-extras gerando um controle mais efetivo desse gasto	3

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Verifica-se que 3 (três) benefícios tiveram uma ocorrência: adequação de forma parcial da legislação em relação ao quadro de cargos, melhorias parciais na apuração da folha de pagamento e melhorias parciais nos controles desses pagamentos.

Tem-se ainda que 6 (seis) entes interromperam ou regularizaram o pagamento de verbas não regulamentadas por lei, 6 (seis) regularizaram o pagamento de verbas para os cargos comissionados e 2 (dois) propuseram melhorias nos controles dos pagamentos.

Destaca-se que 12 (doze) entes corrigiram integralmente as irregularidades no pagamento de horas extras, 4 (quatro) estavam implementando mudanças e 3 (três) propuseram correções parciais.

Por fim, na área do RPPS, tem-se os seguintes benefícios:

Quadro 8 – Benefícios na área do RPPS - 2018

BENEFÍCIOS	QTD. MUNICÍPIOS
adequação da contabilidade de seus fundos conforme os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência	2
levantamento dos valores não repassados aos seus fundos de previdência, em razão da aplicação de limite de contribuição previdenciária sem a criação do respectivo regime de previdência complementar, gerando o parcelamento do débito de R\$ 2.768.158,90	3

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2018b).

Conforme Quadro 8 tem-se que 2 (dois) municípios passaram a adotar os princípios da oportunidade e da competência na contabilidade de seus fundos.

Por fim, em 3 (três) entes, procedeu-se a apuração dos valores não repassados aos seus fundos previdenciários, chegando ao montante de R\$2.768.158,90 (dois milhões setecentos e sessenta e oito mil, cento e cinquenta e oito reais e noventa centavos), que foi parcelado, evitando assim, a descapitalização dos fundos e propiciando a manutenção da sua sustentabilidade atuarial.

4.4 AMPLIAÇÃO E RESULTADOS DO MONITORAMENTO EM 2019

Em 2019, seguindo o PAF, foram monitorados os achados e as recomendações oriundos das auditorias realizadas em 2017 nas áreas de Educação Infantil, Meio Ambiente e Transporte.

Quanto à educação, as auditorias realizadas visavam verificar as medidas implementadas pelos Municípios para cumprimento da Meta nº 01 do Plano Nacional de Educação², analisando dentre outros: uso da busca ativa, publicação e regulamentação da lista de espera, planejamento orçamentário e

² Meta nº 01 do Plano Nacional de Educação: universalização do acesso à pré-escola (4 e 5 anos) a partir de 2016, bem como averiguar a progressiva expansão do acesso às creches (0 a 3 anos) até 2024 (TCE/PR, 2019d, p. 4).

financeiro, estrutura física; bem como o cumprimento da Meta nº 19 do PNE³ (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Quanto aos trabalhos fiscalizatórios na área de Meio Ambiente, o objetivo geral foi verificar elementos relacionados à gestão de resíduos sólidos urbanos no Município, tais como: coleta seletiva, aproveitamento dos materiais recicláveis e reutilizáveis, inclusão social e disposição final dos resíduos (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

Por fim, quanto ao Transporte Público pretendeu-se avaliar a qualidade do planejamento da gestão municipal do Sistema de Transporte Coletivo do Município de Ponta Grossa e ainda o seu desempenho, quanto ao conforto, acessibilidade e tarifa, dentre outros aspectos (TCE/PR, 2020a).

Para os trabalhos executados nas áreas de Educação Infantil e Meio Ambiente, o primeiro passo, ocorrido em janeiro e fevereiro de 2019, foi extrair das bases de dados das respectivas auditorias informações necessárias ao planejamento do monitoramento, além da segregação das recomendações e achados em monitoráveis ou não (TCE/PR, 2019d - 2019as).

Após selecionados os critérios e as recomendações, estipulou-se a documentação mínima a ser apresentada pelas entidades, bem como os procedimentos de análise a serem empregados pela equipe quanto à documentação a ser apresentada a fim de aferir a implementação das recomendações e/ou a regularização dos achados (TCE/PR, 2019d - 2019as).

Na sequência, por meio do SGA, os interessados (prefeito e controlador-interno) foram informados e instados a se manifestarem sobre as medidas tomadas para saneamento dos achados e das recomendações. Com as respostas obtidas, a equipe posicionou-se sobre o grau de implementação das recomendações e/ou da regularização dos achados (TCE/PR, 2019d - 2019as).

Essa análise preliminar foi submetida aos interessados para contraditório. Com as novas considerações e informações, procedeu-se a análise final, sendo que as recomendações monitoradas foram classificadas em implementadas, parcialmente implementadas, não implementadas ou não mais aplicáveis e os achados monitorados divididos em regularizados, parcialmente regularizados, não regularizados ou não mais aplicáveis. Ressalta-se que

³ Meta nº 19 do Plano Nacional de Educação: democratização e regulamentação da forma de seleção dos Diretores Escolares da rede municipal de educação infantil (TCE/PR, 2019d, p. 5).

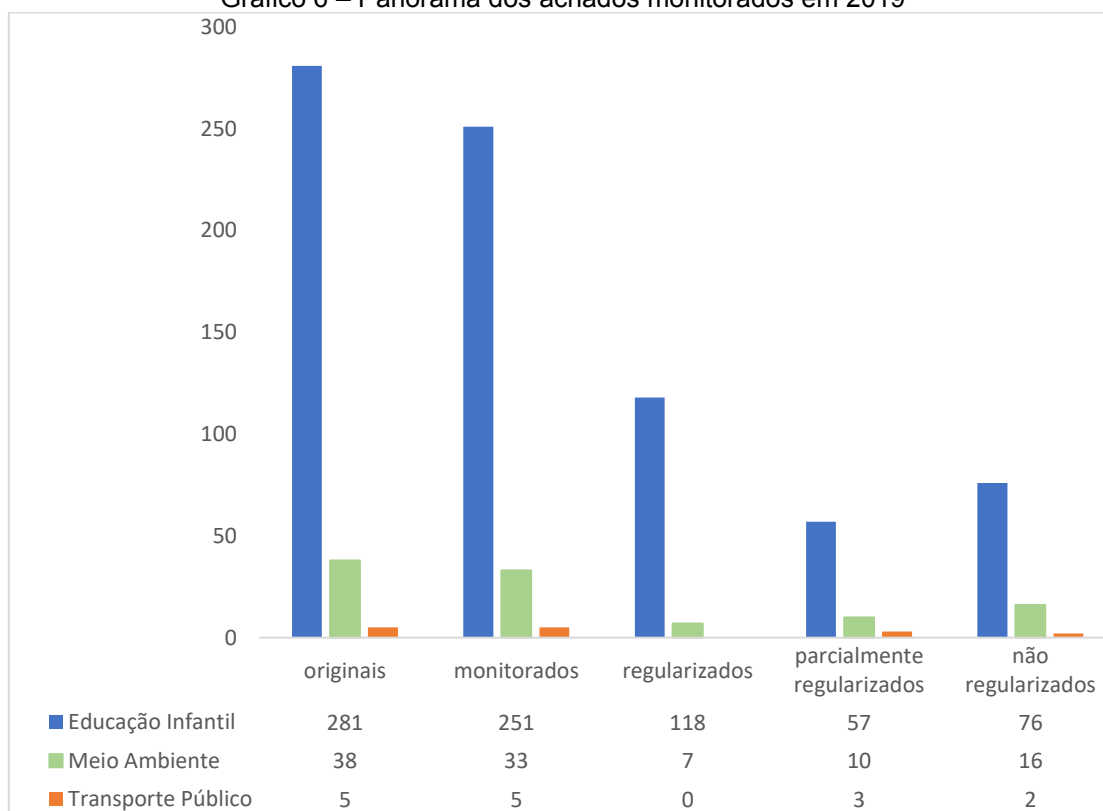
também foi feita uma visita *in loco*, no mês de agosto de 2019, nos municípios de Carlópolis e Japira antes da abertura do contraditório (TCE/PR, 2019n, 2019ai).

Para o Transporte Público, o planejamento se deu em outubro e novembro de 2019. Como nas demais auditorias, foram selecionados os achados e recomendações monitoráveis, estipulada a documentação mínima a ser apresentada e os procedimentos de análise da equipe. Houve ainda a comunicação inicial aos interessados via SGA e a análise inicial das respostas. No entanto, diferentemente da maioria das demais auditorias, na sequência, houve o monitoramento *in loco*, no período de 01/12/2019 a 04/12/2019, quando uma equipe visitou Ponta Grossa e verificou a implementação das recomendações e a regularização dos achados, coletando as evidências encontradas. Após, a análise preliminar expedida pela equipe foi submetida aos interessados para apresentarem sua defesa. Só então, após as considerações do jurisdicionado foi efetuada a análise final (TCE/PR, 2020a).

Em relação a esses três temas, nas auditorias realizadas em 43 (quarenta e três) municípios foi encontrado um total de 324 (trezentos e vinte e quatro) achados, sendo propostas 826 (oitocentas e vinte seis) recomendações para seu saneamento. Diferentemente de 2018, foi redigido um relatório individualizado para cada município, e também se verificou a regularização dos achados, bem como a implementação das recomendações (TCE/PR, 2019d – 2019as, 2020a).

Os resultados da análise final, quanto aos achados, podem ser visualizados no Gráficos 6:

Gráfico 6 – Panorama dos achados monitorados em 2019

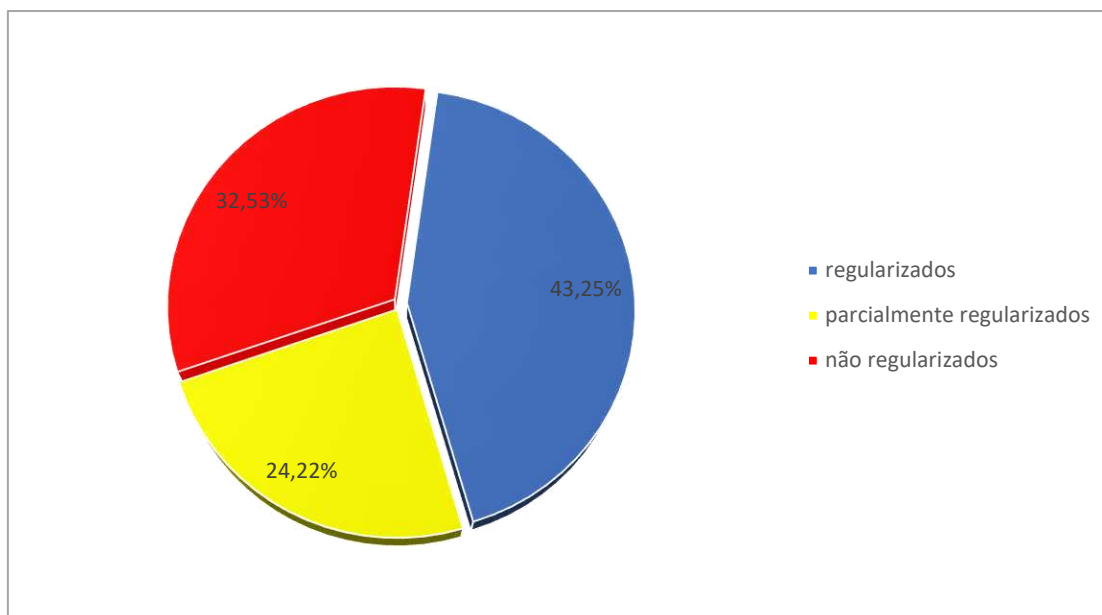


FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019as, 2020a).

Como se observa pelo Gráfico 6, de um total de 324 (trezentos e vinte e quatro) achados tratados nas auditorias, 89,20% deles foram monitorados em 2019, sendo que, 251 (duzentos e cinquenta e um) são referentes à Educação Infantil, 33 (trinta e três) se relacionam ao meio ambiente e 5 (cinco) retratam deficiências no Transporte Público. Quase metade dos achados relativos à Educação infantil foram totalmente tratados e outros 57 (cinquenta e sete) foram parcialmente regularizados. Já na área do Meio ambiente quase metade não foi regularizada e os outros 51,51% o foram de forma parcial ou total. Quanto aos problemas detectados no Transporte Público, 3 (três) deles foram parcialmente solucionados e outros 2 não foram regularizados.

O Gráfico 7 mostra a regularização consolidada dos achados:

Gráfico 7 – Grau de Implementação dos achados monitorados em 2019

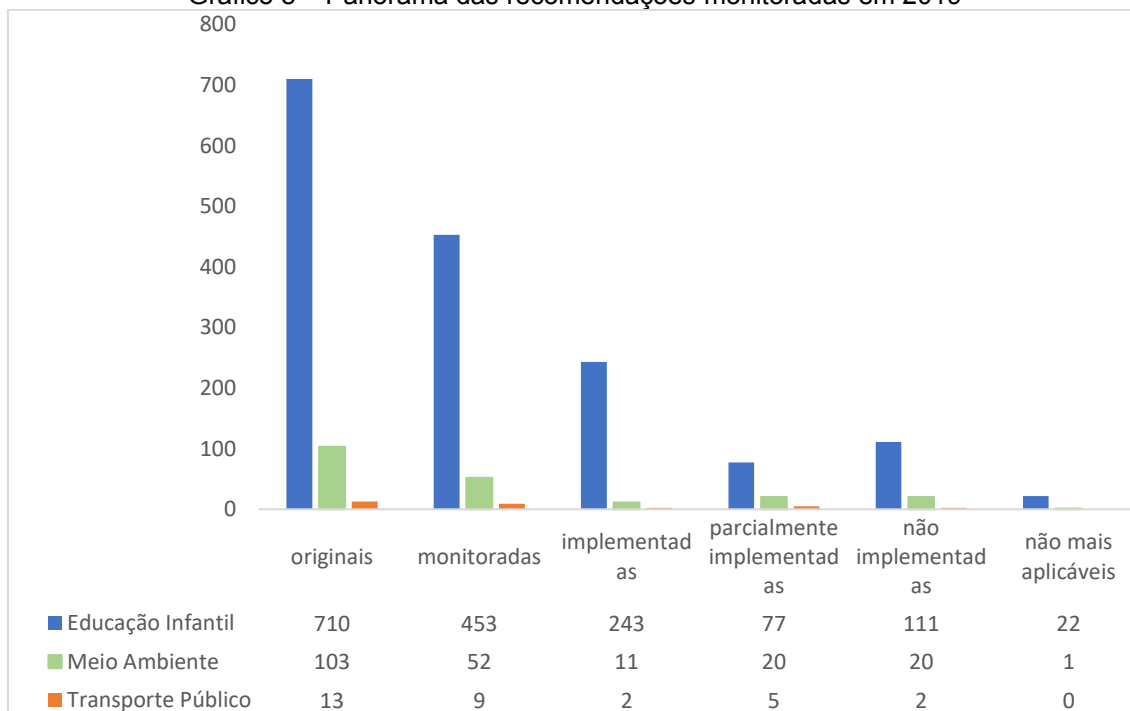


FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019as, 2020a).

Como se observa, 43,25% dos achados foram regularizados, quase um terço deles foi parcialmente sanado e 24,22% não foram solucionados.

Quanto às recomendações, os valores evidenciados estão no Gráfico 8:

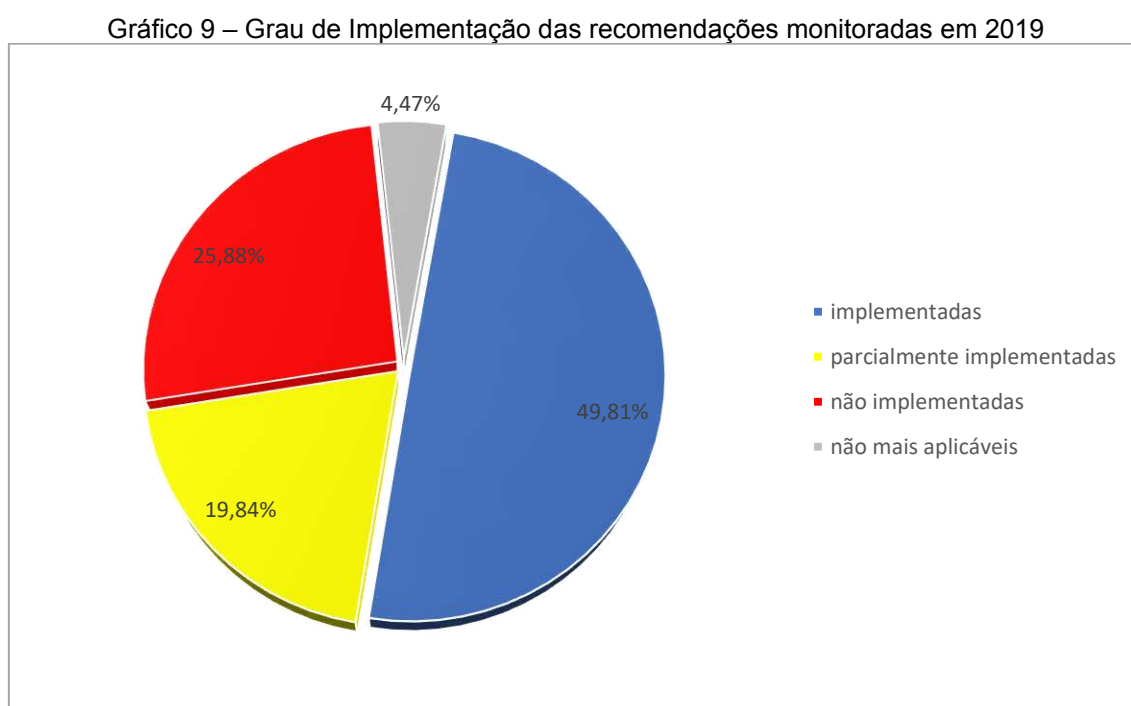
Gráfico 8 – Panorama das recomendações monitoradas em 2019



FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019as, 2020a).

Como se observa, das 826 (oitocentas e vinte e seis) recomendações originais, 62,22% foram consideradas monitoráveis: 453 (quatrocentas e cinquenta e três) delas na área da Educação Infantil, 52 (cinquenta e duas) na área de Meio Ambiente e 9 (nove) na área de Transporte Público. As recomendações na área da educação tiveram o maior índice de implementação total: 53,64%, Meio Ambiente teve 21,15% e Transporte Público 22,22%. No entanto, considerando a efetivação total ou parcial, o Transporte passa a ocupar o primeiro lugar com 77,75%, contra 70,64% da Educação e 59,61% do Meio Ambiente. Essa última área foi a que teve maior percentual de recomendações não implementadas (38,46%). Verifica-se ainda, que a Educação Infantil teve 22 (vinte e duas) recomendações não mais aplicáveis e o Meio Ambiente obteve 1 (uma) caso nessa classificação.

O Gráfico 9 detalha de forma geral o grau de implementação:



FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019as, 2020a).

Praticamente metade das recomendações foram implementadas totalmente e quase 20% de forma parcial. Por sua vez, 25,88% delas não foram efetivadas e 4,47% se tornaram inaplicáveis.

Na sequência, serão apresentados os achados consolidados por áreas, com os valores referentes à sua regularização e a implementação das recomendações propostas para cada um deles.

Conforme Tabela 5, na área da Educação Infantil, houve 20 (vinte) achados diferentes, os quais totalizaram 251 (duzentas e cinquenta e uma) ocorrências, das quais 118 (cento e dezoito) foram resolvidas de forma total, 57 (cinquenta e sete) parcialmente e 76 (setenta e seis) não foram regularizadas. Para todos esses achados foram propostas 453 (quatrocentas e cinquenta e três) recomendações, das quais 243 (duzentas e quarenta e três) foram implementadas, 77 (setenta e sete) o foram de forma parcial, 111 (cento e onze) não foram efetivadas e 22 (vinte e duas) não eram mais aplicáveis.

Tabela 5 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área da Educação Infantil – 2019

(continua)

ACHADO	CLASSIFICAÇÃO DO ACHADO			CLASSIFICAÇÃO DA RECOMENDAÇÃO			
	regularizado	parcialmente regularizado	não regularizado	implementada	parcialmente implementada	não implementada	não mais aplicável
Inexistência de estimativa eficaz de crianças de 0 a 5 anos para identificação das ações necessárias para o atingimento da Meta 1 do PME	7	6	10	7	6	10	0
Ausência de regulamentação da lista de espera	13	2	7	13	2	7	0
Ausência de publicação da lista de espera para matrícula na educação infantil	14	2	3	14	3	2	0
Ausência de divulgação à população da obrigatoriedade de matricular todas as crianças de 4 a 5 anos de idade	9	3	2	9	3	2	0
Inexistência de metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creches	7	2	7	11	3	6	12
Inexistência de mecanismos para planejamento orçamentário e financeiro da área de educação vinculados às Metas e Estratégias do PME	1	12	13	1	12	13	0
Ausência de participação do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb na elaboração do orçamento da área de educação	17	1	3	17	1	3	0
Ausência de participação da comunidade escolar na escolha dos diretores escolares	4	5	10	4	6	9	0
Espaços físicos inadequados para o atendimento dos alunos matriculados na educação infantil	15	13	1	124	28	36	2
Os procedimentos de busca ativa não são suficientes para identificação e matrícula das crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de famílias que não buscaram vaga de forma voluntária	1	0	1	4	0	2	0

Tabela 5 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área da Educação Infantil – 2019

(conclusão)

ACHADO	CLASSIFICAÇÃO DO ACHADO			CLASSIFICAÇÃO DA RECOMENDAÇÃO			
	regularizado	parcialmente regularizado	não regularizado	implementada	parcialmente implementada	não implementada	não mais aplicável
A demanda manifesta das crianças de 0 (zero) a 3 (três) anos não é registrada de modo unificado	6	2	4	5	3	4	0
Inexistência de monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME	6	0	1	9	0	1	4
Ausência de compatibilidade entre a estrutura existente e a demanda manifesta	2	0	0	2	0	0	0
Ausência de licença válida do Corpo de Bombeiros das unidades de educação infantil	6	7	8	6	7	8	0
Insuficiência de mecanismos para planejamento orçamentário e financeiro da área de educação vinculados às Metas e Estratégias do PME	1	1	0	1	1	0	0
O Município não realiza busca ativa para identificar e matricular as crianças de 4 a 5 anos de famílias que não buscaram vaga de forma voluntária	0	1	2	3	2	4	0
Ausência de participação da Secretaria Municipal de Educação na elaboração do PPA e da LOA	6	0	2	10	0	2	4
Inexistência de monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME por parte do Conselho Municipal de Educação	0	0	2	0	0	2	0
Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb composto de forma irregular	1	0	0	1	0	0	0
Ausência de licença válida da Vigilância Sanitária das unidades de educação infantil	2	0	0	2	0	0	0
TOTAL	118	57	76	243	77	111	22

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019ag).

Alguns desses achados se destacam pelo alto grau de recorrência. Dentre eles “Ausência de licença válida do Corpo de Bombeiros das unidades de educação infantil”, com 21 (vinte e um) casos, dos quais 6 (seis) foram regularizados, 7 (sete) atenderam parcialmente e 8 (oito) não foram atendidos. As recomendações seguiram essas quantidades, com 6 (seis) implementações totais, 7 (sete) parciais e 8 (oito) não implementadas.

Outro achado reiterado foi “Inexistência de estimativa eficaz de crianças de 0 a 5 anos para identificação das ações necessárias para o atingimento da Meta 1 do PME”, com 23 (vinte e três) ocorrências. Delas, 7 (sete) foram regularizadas de forma total, 6 (seis) de forma parcial e 10 (dez) não foram regularizadas. A recomendação sugerida para sanar o problema foi “Que seja realizada pelo Município a estimativa de crianças de 0 a 5 anos residentes no município, fundamentada em dados reais, no intuito de identificar as ações necessárias para o atingimento da Meta 1 do PME; Que o estudo populacional a ser realizado envolva também a espacialização da demanda de crianças de 0 a 5 anos de idade a serem matriculadas”. Na prática, houve 7 (sete) implementações totais, 6 (seis) parciais e 10 (dez) recomendações não efetivadas (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

O achado mais recorrente foi “Espaços físicos inadequados para o atendimento dos alunos matriculados na educação infantil”. 29 (vinte e nove) municípios apresentaram esse problema, sendo que 15 (quinze) o regularizaram totalmente, 13 (treze) parcialmente e 1 não o sanou. Dentre os problemas encontrados, aparecem: luminárias não são protegidas contra impactos e quedas, tomadas ao alcance das crianças, salas de aula sem espelho para visualização de corpo inteiro, depósito de lixo não está isolado das crianças, não há bebedouro ou filtro de água, vasos e lavatórios incompatíveis com a idade das crianças, mofo na parede, presença de botijão de gás em área interna e infiltração no teto da sala de aula. Foram expedidas 190 (cento e noventa) recomendações para solucioná-los. Dessas, 124 (cento e vinte quatro) foram efetivadas, 28 (vinte e oito) implementadas parcialmente, 36 (trinta e seis) não foram postas em práticas e 2 (duas) não eram mais aplicáveis (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Outros 2 achados tiveram grande quantidade de recomendações. O primeiro deles “Ausência de regulamentação da lista de espera” foi apontado em

22 (vinte e dois) municípios, sendo regularizado total ou parcial em 68,18% dos casos. As recomendações, em igual número, também tiveram mesma taxa de implementação.

Por sua vez, 16 (dezesesseis) municípios tiveram problemas quanto a “Inexistência de metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creches”, sendo que 7 (sete) regularizaram em definitivo o problema, 2 (dois) parcialmente e 7 (sete) não apresentaram mudanças. Foram expedidas 32 (trinta e duas) orientações, tais como: “Que o Município utilize metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creche como forma de planejar as contratações de profissionais de educação, alocação de espaços físicos e demais recursos necessários”, “Que o Município estabeleça metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creche, com o objetivo final de ampliar o acesso para crianças de 0 a 3 anos no nível estabelecido no PME”. Dessas, 11 (onze) foram implementadas na sua totalidade, 3 (três) em partes, 6 (seis) não foram postas em prática e 12 (doze) não se mostraram mais aplicáveis (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

O achado “Inexistência de mecanismos para planejamento orçamentário e financeiro da área de educação vinculados às Metas e Estratégias do PME” foi atribuído aos municípios que não possuíam estimativa de impacto orçamentário e financeiro decorrentes das estratégias do PME referentes à universalização do atendimento de crianças de 4 a 5 anos e ampliação do atendimento das crianças de 0 a 3 anos. Apenas 1 (um) município regularizou o achado, 12 (doze) o fizeram de forma parcial e 13 (treze) não o resolveram. As recomendações foram no sentido de que elaborassem esse impacto orçamentário e financeiro, e tiveram valores de implementação iguais aos do achado (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Ressalta-se que, verificou-se durante a auditoria que 2 municípios, embora tivessem mecanismos para elaboração desse planejamento, esses se mostraram insuficientes, gerando o achado “Insuficiência de mecanismos para planejamento orçamentário e financeiro da área de educação vinculados às Metas e Estratégias do PME”. O município de Sengés regularizou o achado, atendendo a recomendação, pois apresentou projeção de arrecadação e despesas prevendo todos os gastos relacionados ao atendimento de crianças de 4 a 5 anos e ampliação do atendimento de crianças de 0 a 3 anos, de 2019 até

2024. Já o município de Quarto Centenário atendeu parcialmente a esse achado, pois alguns pontos da recomendação foram insuficientes para sua completa adequação (TCE/PR, 2019z, 2019af).

Quanto ao problema “A demanda manifesta das crianças de 0 (zero) a 3 (três) anos não é registrada de modo unificado”, verificou-se que das 12 (doze) ocorrências, 6 (seis) foram regularizadas totalmente, 2 (dois) parcialmente e 4 (quatro) não foram regularizadas. Nesse caso, recomendou-se que os municípios consolidassem as informações dos vários registros de demanda manifesta e tivessem controle sobre a fila de espera de todas as escolas, no intuito de planejar adequadamente a oferta de vagas em creche, 5 (cinco) da recomendações foram atendidas totalmente, 3 (três) parcialmente e 4 (quatro) não foram efetivadas (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Três achados foram totalmente regularizados com todas as recomendações implementadas: “Ausência de compatibilidade entre a estrutura existente e a demanda manifesta” com 2 (duas) ocorrências e 2 (duas) recomendações; “Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb composto de forma irregular” com 1 (um) caso e 1 (uma) recomendação e “Ausência de licença válida da Vigilância Sanitária das unidades de educação infantil” com 2 (dois) eventos e 2 (duas) recomendações.

O único achado que não teve nenhum grau de implementação foi “Inexistência de monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME por parte do Conselho Municipal de Educação”, encontrado em 2 (dois) municípios (Fernandes Pinheiro e Marquinho), com 2 (duas) recomendações propostas no sentido de que se constituísse esse Conselho, as quais não foram efetivadas por nenhum dos entes (TCE/PR, 2019i, 2019p).

Outros 3 (três) achados tiveram alto índice de não regulamentação, com percentual acima de 50%. O primeiro deles “Os procedimentos de busca ativa não são suficientes para identificação e matrícula das crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de famílias que não buscaram vaga de forma voluntária”, teve apenas 2 (duas ocorrências) com 50% de não implementação. Foram exaradas 6 (recomendações) buscando saná-lo, das quais 4 (quatro) foram implementadas e 2 (duas) não o foram.

O segundo achado “Ausência de participação da comunidade escolar na escolha dos diretores escolares” foi apontado para 19 (dezenove) municípios,

com 52,63% dos casos não solucionados. Para cada um desses municípios foi proposta uma recomendação, 4 (quatro) foram atendidas, 6 (seis) foram parcialmente implementadas e 9 (nove) não foram efetivadas. A recomendação mais recorrente foi “Que seja regulamentada a seleção dos diretores escolares levando-se em consideração o princípio da gestão democrática do ensino público da educação pública, na qual contemple o estabelecimento de critérios técnicos de mérito e desempenho, bem como a participação da comunidade escolar” (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Por fim, o achado “O Município não realiza busca ativa para identificar e matricular as crianças de 4 a 5 anos de famílias que não buscaram vaga de forma voluntária” foi encontrado em 3 (três) municípios, tendo 66,67% de não regularização. Das 9 (nove) recomendações propostas, somente 3 (três) foram totalmente implementadas.

Por outro lado, 5 (cinco) achados, além dos já mencionados, tiveram alta taxa de regularização, com percentuais acima de 60%. O primeiro deles, “Ausência de divulgação à população da obrigatoriedade de matricular todas as crianças de 4 a 5 anos de idade” atingiu percentual de regularização total de 64,29%, sendo que em 9 (nove) dos 14 (quatorze) municípios ele foi totalmente regularizado. As recomendações implementadas também tiveram mesmo índice, e buscaram conscientizar a população da obrigatoriedade de matricular todas as crianças de 4 a 5 anos de idade.

O segundo deles, “Ausência de publicação da lista de espera para matrícula na educação infantil” foi verificado em 19 (dezenove) municípios, sendo que 73,68% deles o regularizaram de forma completa. Aqui, a quantidade de recomendações monitoradas foi idêntica à dos achados encontrados, sendo a taxa de implementação total também a mesma.

O terceiro achado foi “Ausência de participação da Secretaria Municipal de Educação na elaboração do PPA e da LOA”, que embora verificado em apenas 8 (oito) municípios, teve implementação em 75% deles. Foram apresentadas 16 (dezesseis) recomendações, das quais 10 (dez) foram efetivadas, 2 (duas) não o foram e 4 (quatro) não eram mais aplicáveis.

O quarto deles foi “Ausência de participação do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb na elaboração do orçamento da área de educação”, com regularização total de 17 (dezessete) dos 21 (vinte e

um) achados, taxa de 80,95%. A recomendação recorrentemente proposta foi “Que seja convocado o Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb para discussão quando da elaboração de proposta orçamentária por parte da Secretaria Municipal de Educação”, que também foi implementada em 80,95% dos casos (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Por fim, com o maior grau de regularização, acha-se o achado “Inexistência de monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME”, com taxa de 85,71%, sendo regularizados 6 (seis) dos 7 (sete) achados apontados. Quanto às recomendações exaradas, de 14 (quatorze), 9 (nove) foram postas em prática, 1 (uma) não foi mais implementada e 4 (quatro) não eram mais aplicáveis.

Na área de Meio Ambiente, conforme Tabela 6, foram apontados 9 (nove) achados diferentes, num total de 33 casos, para os quais foram geradas 52 (cinquenta e duas) recomendações.

Tabela 6 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área do Meio Ambiente - 2019

ACHADO	CLASSIFICAÇÃO DO ACHADO			CLASSIFICAÇÃO DA RECOMENDAÇÃO			
	regularizado	parcialmente regularizado	não regularizado	implementada	parcialmente implementada	não implementada	não mais aplicável
As informações não são suficientes para embasar o planejamento municipal de gestão de resíduos sólidos urbanos	1	3	3	2	8	2	1
A triagem dos resíduos sólidos urbanos coletados é inadequada	0	1	5	0	2	10	0
A inclusão de catadores no manejo de resíduos recicláveis e reutilizáveis não é consolidada	1	2	2	1	2	2	0
Os resíduos sólidos urbanos são destinados para área que não possui características básicas de aterro sanitário	1	4	3	2	7	4	0
Falhas na fiscalização do contrato firmado entre o Município e a empresa prestadora do serviço de coleta e disposição final dos resíduos sólidos urbanos gerados no Município	2	0	0	4	0	0	0
Falhas no sistema de coleta seletiva	0	0	1	0	0	1	0
A inclusão de catadores no manejo de resíduos recicláveis e reutilizáveis não é priorizada	2	0	0	2	0	0	0
Antiga área de disposição final sem remediação ambiental	0	0	1	0	1	0	0
Área de transbordo sem licença ambiental	0	0	1	0	0	1	0
TOTAL	7	10	16	11	20	20	1

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2019ah – 2019as) .

A destinação de resíduos sólidos para áreas que não possuem características de aterro sanitário é o achado mais recorrente com 8 (oito) casos, sendo que (1) um município regularizou a situação, 4 (quatro) atenderam parcialmente e 3 não regularizaram. A fim de atender esse problema, foram expedidas 13 (treze) recomendações, 2 (duas) foram implementadas totalmente, 7 (sete) parcialmente e 4 (quatro) não foram atendidas.

O município de Carlópolis foi o único a regularizar esse achado, atendendo a recomendação de “Implantar um aterro sanitário municipal, ou em consórcio com outros Municípios, ou outra alternativa que dê aos resíduos sólidos urbanos do Município uma destinação ambientalmente adequada” e executando parcialmente a proposta de “Encerrar e remediar o lixão utilizado atualmente para disposição final dos resíduos sólidos urbanos, em conformidade com as exigências estipuladas pelo IAP (TCE/PR, 2019ai).

Três achados tiveram apenas uma ocorrência, porém nenhum deles foi regularizado: i) “Falhas no sistema de coleta seletiva” (em Altônia). A recomendação emitida “Analisar, planejar e adequar o sistema de coleta seletiva do Município, de modo que haja no mínimo a segregação de resíduos secos e úmidos, conforme regulamentação dada pelo Decreto n.º 7.404/2010 e em consonância com Política Nacional de Resíduos Sólidos” não foi colocada em prática; ii) “Antiga área de disposição final sem remediação ambiental” (em Corbélia). Embora a recomendação emitida “Encerrar e remediar a antiga área de disposição final dos resíduos sólidos urbanos do Município, em conformidade com as exigências estabelecidas pelo Instituto Ambiental do Paraná” tenha sido parcialmente implementada, uma vez que, o município está aguardando a autorização do IAP para iniciar o processo, ela não foi capaz de sanar o problema. iii) “Área de transbordo sem licença ambiental” (em Itaperuçu). A recomendação exarada para que se providenciasse a Licença Ambiental junto ao IAP não foi efetivada (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

Por sua vez, dois achados foram regularizados, tendo suas recomendações totalmente implementadas: i) “Falhas na fiscalização do contrato firmado entre o Município e a empresa prestadora do serviço de coleta e disposição final dos resíduos sólidos urbanos gerados no Município”. Esse achado foi detectado em Chopinzinho e Coronel Vívica. As recomendações exaradas “Instituir mecanismos de controle mais robustos para fiscalização e

cumprimento das cláusulas contratuais pela contratada” e “Estabelecer acordo com a empresa contratada para que ocorra a compensação dos serviços não cumpridos e pagos, e as cláusulas contratuais passem a ser cumpridas” foram implementadas por ambos; ii) “A inclusão de catadores no manejo de resíduos recicláveis e reutilizáveis não é priorizada”. Esse problema foi verificado em Carlópolis e Joaquim Távora. A recomendação proposta foi “Identificar a quantidade de catadores existente no Município, e analisar a possibilidade de efetivar políticas públicas no sentido de apoiar a organização e o funcionamento de uma cooperativa, ou outra forma de associação de catadores, no manejo de resíduos recicláveis e reutilizáveis do Município” para Carlópolis e “Apoiar a organização e o funcionamento de uma cooperativa ou outra forma de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis no Município” para Joaquim Távora. Ambas foram implementadas (TCE/PR, 2019ai, 2019aj, 2019al, 2019ao).

Já o achado “A triagem dos resíduos sólidos urbanos coletados é inadequada” teve alto grau de não regularização, sendo que 5 (cinco) municípios não implementaram as 10 (dez) recomendações a eles propostas e apenas 1 (um) atendeu em partes as 2 (duas) recomendações a ele exaradas.

Quanto ao achado “As informações não são suficientes para embasar o planejamento municipal de gestão de resíduos sólidos urbanos”, 1 (um) município o regularizou totalmente, 3 (três) parcialmente e 3 (três) não o regularizaram. Quanto às recomendações deliberadas, 2 (duas) foram implementadas de forma total, 8 (oito) de forma parcial, 2 (duas) não foram efetivadas e 1 (uma) não era mais aplicável.

Por fim, o achado “A inclusão de catadores no manejo de resíduos recicláveis e reutilizáveis não é consolidada” teve 1 (um caso) resolvido totalmente, 2 (dois) parcialmente e 2 (dois) não foram solucionados. As recomendações foram em igual número e implementação.

Para o Transporte Público, conforme Tabela 7, cada um dos achados teve uma ocorrência (auditoria realizada somente em Ponta Grossa), sendo que, 3 (três) deles foram parcialmente regularizados e 2 (dois) não o foram.

Tabela 7 – Regularização dos achados e implementação das recomendações na área do Transporte Público - 2019

ACHADO	CLASSIFICAÇÃO DO ACHADO			CLASSIFICAÇÃO DA RECOMENDAÇÃO		
	regularizado	parcialmente regularizado	não regularizado	implementada	parcialmente implementada	não implementada
Inadequação do Planejamento do Sistema de Transporte Coletivo e do Projeto Licitado	0	1	0	0	1	0
A infraestrutura é inadequada para atender a população com dificuldades de acesso	0	1	0	0	2	1
O Sistema de Transporte Coletivo Urbano não atende os usuários de maneira conveniente e adequada	0	1	0	1	2	0
Os custos de implantação e operação do Sistema de Transporte Urbano não foram adequadamente estimados	0	0	1	1	0	0
Inadequação das Variáveis Regulatórias estabelecidas no Contrato de Concessão do Serviço de Transporte Coletivo	0	0	1	0	0	1
TOTAL	0	3	2	2	5	2

FONTE: Elaborada pela autora com base em TCE/PR (2020a).

O achado “O Sistema de Transporte Coletivo Urbano não atende os usuários de maneira conveniente e adequada” foi parcialmente regularizado e teve 3 (três) recomendações propostas. A primeira delas “que o Município elabore um plano, considerando todas as variáveis, para adequação da oferta à demanda, seja, entre outras soluções, aumentando o número de veículos colocados à disposição em algumas linhas, seja aumentando o seu tamanho, mesmo que para tanto imponham-se necessárias intervenções nas vias em que os ônibus circulam” buscava evitar superlotações nos horários de pico. A Autarquia Municipal de Trânsito e Transporte (AMTT) apresentou documentos mostrando que fez 40 (quarenta) adequações nos últimos 6 (seis) meses na programação do serviço. A equipe entendeu válido o esforço envidado, porém ele não foi capaz de alcançar um serviço seguro e ideal, restando a recomendação parcialmente implementada. A segunda propunha a uniformização de todas as informações disponibilizadas aos passageiros quanto aos horários dos ônibus, independentemente do modo de veiculação (site AMTT, site Viação Campos Gerais e terminais). Para atender a recomendação houve instalação de totens e placas modelos de QR *code* em cada terminal, alimentados pelo sistema do site da autarquia, ocasionando uniformidade dos horários. Por fim, orientou-se que o Município viabilizasse a veiculação de informações para usuários portadores de necessidades especiais. Como solução, o município realizou licitação para adquirir placa QR *code* e placas braile. Contudo, como ainda não foram instaladas, considerou-se a recomendação parcialmente implementada (TCE/PR, 2020a).

O achado “A infraestrutura é inadequada para atender a população com dificuldades de acesso” também teve 3 (três) recomendações. Duas delas foram parcialmente implementadas (a adequação das paradas de ônibus através de Projeto Básico Padrão replicável e a execução de reformas nos terminais visando à adequação às normas de acessibilidade). Por sua vez, a orientação para elaboração de um plano de adequação da infraestrutura urbana (notadamente calçadas) para que o trânsito de cadeirantes, pessoas com mobilidade reduzida e muletantes fosse possível não foi implementada, já que a Autarquia alega ser essa parte responsabilidade da Secretaria Municipal de

Infraestrutura e Planejamento. Portanto, considerou-se o achado parcialmente regularizado (TCE/PR, 2020a).

O achado “Inadequação do Planejamento do Sistema de Transporte Coletivo e do Projeto Licitado” foi atendido em partes, já que a recomendação emitida para ele, a saber, “Viabilização de estrutura adequada para o acompanhamento da execução contratual, sobretudo no que diz respeito à utilização de Tecnologia da Informação em Centro de Controle de Operações” foi parcialmente implementada (TCE/PR, 2020a).

Os outros dois achados não foram regularizados. O primeiro deles, “Inadequação das Variáveis Regulatórias estabelecidas no Contrato de Concessão do Serviço de Transporte Coletivo” teve sua única recomendação proposta não implementada “Viabilizar, no curto prazo, estrutura adequada para a fiscalização da atividade econômica de publicidade que a concessionária executa.” (TCE/PR, 2020a).

Quanto ao segundo, “Os custos de implantação e operação do Sistema de Transporte Urbano não foram adequadamente estimados”, embora a recomendação proposta “Estabelecer, em comum acordo com a concessionária, nova taxa de remuneração do capital imobilizado para os novos investimentos – mais consentânea com o cenário econômico atual - considerando aquelas taxas praticadas atualmente nesse mercado” tenha sido implementada, entendeu-se que o achado não foi regularizado, pois, embora o município tenha realmente estabelecido uma nova taxa de remuneração do capital imobilizado para os novos investimentos e compatível com os valores praticados na atualidade, a concessionária se negou a aceitá-la. O Município alega que seguiu com a recomendação, fazendo o que era possível para sanar a questão e indica que só será possível a regularização no próximo processo licitatório (TCE/PR, 2020a).

Cabe ainda destacar que a área de Transporte Público apresentou algumas peculiaridades. Como visto, o problema encontrado referente ao uso da taxa de remuneração do capital imobilizado para os novos investimentos incondizente com o cenário econômico atual somente será capaz de ser sanado com o novo procedimento licitatório, cuja previsão é para o fim de 2022 (dois mil e vinte e dois). Além disso, a equipe ressaltou o fato que 2 (duas) recomendações oriundas do achado 1 “Inadequação do Planejamento do

Sistema de Transporte Coletivo e do Projeto Licitado” e 2 (duas) do achado 5 “Inadequação das Variáveis Regulatórias estabelecidas no Contrato de Concessão do Serviço de Transporte Coletivo” não foram monitoradas pois sua implementação também somente seria possível quando ocorresse nova licitação (TCE/PR, 2020a).

Achado nº 1:

- Realização de pesquisa de origem e destino domiciliar quando da nova licitação do sistema de transporte coletivo;
- Realização de estudos e projetos para a adoção do critério de licitação mais consentâneo com o Sistema de Transporte Coletivo do Município.

Achado n.º 5:

- Realização de planejamento para que na próxima licitação do Sistema de Transporte Coletivo seja fixado um prazo correspondente à amortização dos investimentos necessários e aos custos relacionados para a sua operacionalização e que viabilize justa remuneração ao concessionário;
- Realização de estudos para verificação de qual será a melhor forma, para a próxima licitação, de remuneração do operador, se direta ou indireta, considerando, inclusive, a hipótese de que mais de uma empresa arremate os lotes distintos (TCE/PR, 2020a).

Dessa forma, a equipe de monitoramento sugere que haja fiscalização por acompanhamento do novo procedimento licitatório para concessão dos serviços municipais de transporte público de Ponta Grossa, uma vez que algumas irregularidades constatadas na auditoria podem ser evitadas no momento do planejamento e da elaboração do instrumento convocatório pela gestão municipal (TCE/PR, 2020a).

4.5 BENEFÍCIOS RESULTANTES DO MONITORAMENTO EM 2019

Os benefícios já implementados e constatados pelo monitoramento, divididos por área de atuação e a quantidade de municípios que o obtiveram estão nos Quadros 9, 10 e 11. Importante ressaltar que ao adotar uma recomendação e regularizar um achado, pode-se obter mais de um benefício com a mesma ação.

Quadro 9 – Benefícios na área da Educação Infantil – 2019

BENEFÍCIOS	QTD. MUNICÍPIOS
Atendimento ao Plano Nacional de Educação – PNE	30
Aprimoramento do planejamento municipal	25
Inclusão das crianças na educação infantil	25
Ampliação do acesso à informação	25
Aprimoramento da publicidade/transparência por parte do Poder Público	29
Ampliação do controle social	25
Alinhamento do Planejamento orçamentário com as metas e estratégias do PME	17
Alinhamento do planejamento orçamentário com as diretrizes educacionais	18
Aprimoramento das estruturas físicas educacionais	27
Ampliação da Segurança em âmbito educacional	28
Preservação da integridade física e saúde das crianças	25
Ampliação do número de vagas para educação infantil	1
Compatibilidade entre a estrutura física, considerando as normas de quantidade e qualidade com a demanda existente	1
Prevenção e combate a incêndios e desastres	14
Assegurar a inexistência de espaços insalubres ou potencialmente perigosos para as crianças	14
Ampliação da gestão democrática	9
Promoção de monitoramento por parte do Município	7
Maior acessibilidade das crianças à educação infantil no referido Município	1
Economia nos gastos públicos	1

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019d – 2019ag).

Na educação, como se observa, 30 municípios passaram a atender algum ponto do PNE, através do cumprimento de orientações como: publicação da lista de espera, divulgação à população da obrigatoriedade de matrícula de todas as crianças com 4 e 5 anos de idade, adequação dos espaços físicos etc.

O aprimoramento do planejamento municipal foi observado em 25 (vinte e cinco) entes, através de ações, como: realização de estimativa de crianças de 0 a 5 anos residentes no município; monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME; estabelecimento de metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creche, com o objetivo final de ampliar o acesso para crianças de 0 a 3 anos no nível estabelecido no PME; aumento da participação da Secretaria Municipal de Educação na elaboração do PPA e da LOA e adequação da composição do Conselho de Acompanhamento e Controle

Social do Fundeb ao previsto na legislação que regulamenta a matéria (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Já 25 (vinte e cinco) municípios tiveram benefícios relacionados à inclusão das crianças na educação infantil, que se deu por meio de: realização de estimativa de crianças de 0 a 5 anos residentes no município; estabelecimento de metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creche, com o objetivo final de ampliar o acesso para crianças de 0 a 3 anos no nível estabelecido no PME; regulamentação e publicação da lista de espera (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Também houve a ampliação do acesso à informação em 25 (vinte e cinco) entes, ocasionada dentre outras ações a: regulamentação e publicação da lista de espera e ações efetivas de busca ativa (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Por sua vez, o aprimoramento da publicidade/transparência por parte do Poder Público se deu em 27 (vinte e sete) locais, relacionado principalmente a: publicação da lista de espera, estabelecimento de metas anuais de taxa de atendimento e expansão do número de vagas em creche, composição adequada do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb e participação da Secretaria Municipal de Educação na elaboração do PPA e da LOA (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Além disso, 25 (vinte e cinco) entes tiveram uma ampliação do controle social, decorrente de ações como: publicação e regulamentação da lista de espera, participação do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb na elaboração do orçamento da área de educação e estimativa eficaz das crianças de 0 a 5 anos residentes no Município (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Por sua vez, a obtenção da Licença do corpo de bombeiros e da vigilância sanitária proporcionou a prevenção do combate a incêndios e a inexistência de espaços insalubres ou perigosos para as crianças em 14 (quatorze) municípios (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Já o aprimoramento das estruturas físicas educacionais, a ampliação da segurança em âmbito educacional e a preservação da integridade física e saúde das crianças foram obtidos respectivamente em 27 (vinte e sete), 28 (vinte e oito) e 25 (vinte e cinco) municípios, relacionados principalmente à adequação dos espaços físicos (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

4 (quatro) benefícios tiveram apenas uma ocorrência: i) ampliação do número de vagas para educação infantil e ii) compatibilidade entre a estrutura física, considerando as normas de quantidade e qualidade com a demanda existente foram obtidos por Abatiá, onde houve retomada da obra Proinfância que se encontrava paralisada; iii) economia nos gastos públicos foi alcançada por Tunas do Paraná, onde foi implementada a recomendação para que o Município avaliasse a necessidade de construção de nova unidade escolar, haja vista a iminente desativação de escola que poderia ser objeto de simples reparos de modo muito menos oneroso e por fim iv) maior acessibilidade das crianças à educação infantil foi verificada em Marilândia do Sul, advinda da publicação da lista de espera (TCE/PR, 2019d, 2019o, 2019ag).

A promoção do monitoramento foi observada em 7 (sete) municípios, fruto da implementação do monitoramento e avaliação das metas e estratégias do PME, bem como da utilização do documento denominado “Ficha de Monitoramento do PME”, disponibilizado pelo MEC, como forma de monitorar e acompanhar o atendimento de crianças de 0 a 3 anos (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Já a participação da comunidade escolar na escolha dos diretores contribuiu para que 9 (nove) municípios aumentassem a sua gestão democrática (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Por sua vez, a participação do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb na elaboração do orçamento da área de educação, permitiu a 18 (dezoito) municípios o alinhamento do planejamento orçamentário com as diretrizes educacionais. Por fim, a elaboração de estudo e planejamento do impacto orçamentário e financeiro decorrentes das estratégias do PME referentes à universalização do atendimento de crianças de 4 a 5 anos e ampliação do atendimento de crianças de 0 a 3 anos, bem como a elaboração de uma proposta orçamentária pela Secretaria Municipal de Educação alinhada às metas e estratégias do PME possibilitou que 17 (dezessete) entes tivessem melhorias relacionadas ao alinhamento do Planejamento orçamentário com as metas e estratégias do PME (TCE/PR, 2019d – 2019ag).

Já os benefícios na área de Meio Ambiente encontram-se no Quadro 10:

Quadro 10 – Benefícios na área do Meio Ambiente - 2019

BENEFÍCIOS	QTD. MUNICÍPIOS
Atendimento à Política Nacional de Resíduos Sólidos – Decreto nº 7.404/2010	9
Prevenção e preservação da saúde pública e ambiental	5
Transparência do poder público	9
Aprimoramento e zelo na gestão pública	4
Eliminação de problemas sociais, estéticos e de segurança	3
Recuperação de terrenos degradados pelo lixo depositado de maneira irregular	2
Segurança pública	2
Prevenção quanto à irregularidade de serviços prestados	2
Transparência, eficiência e eficácia no controle do bem público	2
Atendimento ao art. 67 da Lei nº 8.666/93.	2
Inclusão social de grupos vulneráveis	5
Controle social	6

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2019ah – 2019as).

Dentre os benefícios gerados, o atendimento à Política Nacional de Resíduos Sólidos foi observado em 9 municípios, através de melhorias como: adequações nos aterros sanitários, revisão do Plano Municipal Simplificado de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos em conformidade com o Decreto nº 7.404/2010 e condições de trabalho propícias para a realização da triagem (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

Também foi notada maior transparência do poder público em 9 municípios, através de iniciativas como: inclusão de catadores no manejo de resíduos sólidos, bem como sua consolidação; revisões das leis municipais para atender a Política Nacional de Resíduos Sólidos; instituição de mecanismos de controle mais eficazes para fiscalização e cumprimento das cláusulas contratuais pela contratada (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

Outro benefício constatado em 5 (cinco) locais foi a prevenção e preservação da saúde pública e ambiental, obtido com ações para tornar a área de disposição final de resíduo sólido ambientalmente adequada, encerramento de lixões, instituição de planos municipais que tratem da gestão integrada de resíduos sólidos. Essa última ação também contribuiu para que 4 (quatro) municípios obtivessem aprimoramento e zelo na gestão pública (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

2 (dois) municípios fizeram melhorias nos seus aterros sanitários (Chopinzinho e Coronel Vívica) adotando ações para que a área de disposição final dos resíduos fosse ambientalmente adequada, propiciando assim alguns benefícios, como recuperação de terrenos degradados pelo lixo depositado de maneira irregular e segurança pública. Esses mesmos municípios, ainda atenderam o art. 67⁴ da Lei das Licitações, ao estabelecerem mecanismos para fiscalização do cumprimento das cláusulas contratuais pela empresa prestadora do serviço de coleta e disposição final dos resíduos sólidos urbanos. Estabeleceram ainda acordo com a empresa contratada para que ocorra a compensação dos serviços não cumpridos e pagos, e as cláusulas contratuais passem a ser cumpridas, gerando assim transparência, eficiência e eficácia no controle do bem público. O atendimento dessas recomendações ainda possibilita a prevenção quanto à irregularidade dos serviços prestados (TCE/PR, 2019aj, 2019al).

Outro benefício observado por esses 2 (dois) municípios foi a eliminação de problemas sociais, estéticos e de segurança, com ações para adequação do seu aterro sanitário, melhoria também promovida no município de Primeiro de Maio, que além de implantar um aterro sanitário ambientalmente correto, encerrou o lixão utilizado para disposição final dos resíduos sólidos urbanos. Além disso, essas ações também permitiram o atendimento da política de Resíduos Sólidos, contribuíram para a prevenção e preservação da saúde pública e ambiental e eliminaram problemas sociais e estéticos (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

A inclusão social de grupos vulneráveis alcançou 5 municípios, onde foi identificada a quantidade de catadores; alguns entes os incluíram no manejo de recicláveis; criaram associação de catadores e estabeleceram um convênio junto ao Instituto das Águas com um projeto, visando promover a inclusão e o fortalecimento do catador de material reciclável e/ou formalizaram relação entre a Prefeitura e Associação de Catadores. Por fim, um maior controle social foi observado por 6 (seis) municípios (TCE/PR, 2019ah – 2019as).

⁴ Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição. (Lei Federal 8.666/1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm. Acesso em: 03 maio 2020.

Como já explicitado, o monitoramento na área do Transporte Público foi feito apenas nos achados e recomendações para Ponta Grossa, sendo os benefícios apresentados no Quadro 11:

Quadro 11 – Benefícios na área do Transporte Público – 2019

TRANSPORTE PÚBLICO
Mitigação de risco de comportamentos oportunistas que possam inflar a tarifa;
Maior transparência dos custos de serviço público;
Diminuição da assimetria de informações relacionada aos custos do Transporte Público
Aperfeiçoamento do processo de planejamento municipal em prol do alcance da acessibilidade da população com deficiência
Facilitação e conveniência ao passageiro para a utilização do sistema de transporte coletivo conforme as informações disponibilizadas em todos os meios de comunicação do poder público e concessionários
Aprimoramento do conforto ofertado aos passageiros durante as viagens, notadamente no que diz respeito à lotação e ao tempo de espera

FONTE: Elaborado pela autora com base em TCE/PR (2020a).

Logo, todos os benefícios colacionados acima se referem a melhorias detectadas nessa municipalidade, destacando-se: maior transparência, uniformidade das informações disponibilizadas em diferentes meios de comunicação, maior conforto para os passageiros.

Outro benefício, embora indireto, deve-se ao fato que uma vez que as soluções apresentadas pelo município foram parciais, a CMEX sugeriu à Presidência do tribunal a proposição de um Termo de Ajustamento de Gestão (TAG)⁵ com o município e a AMTT, estipulando prazos para que adotem providências corretivas no sistema de transporte coletivo de Ponta Grossa. Dessa forma, esse instrumento pode acelerar a implementação das recomendações ainda pendentes e assim regularizar os problemas encontrados naquela municipalidade (TCE/PR, 2020b).

⁵ Termo de Ajustamento de Gestão, conforme art. 2º da Resolução nº 59/2017: instrumento de controle vocacionado à adequação e regularização voluntária de atos e procedimentos administrativos sujeitos à fiscalização do Tribunal, mediante a fixação de prazo razoável para que o responsável adote providências ao exato cumprimento da lei, dos princípios que regem a administração pública e das decisões não definitivas emanadas deste Tribunal. (TCE/PR, 2020b, p.7)

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O trabalho reforça a importância do uso do monitoramento para aumento da efetividade das auditorias realizadas pelos tribunais de contas, visto ser o instrumento de controle que verifica a implementação das deliberações propostas e os resultados alcançados. Além disso, coíbe que deficiências encontradas se prolonguem indefinidamente por parte dos jurisdicionados.

Assim, o objetivo proposto para esse trabalho era verificar os resultados alcançados pelo monitoramento executado pela Coordenadoria de Monitoramento e Execuções em 2018 e 2019, das recomendações propostas pelas auditorias constantes no Plano Anual de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná de 2016 e 2017.

O exame do relatório consolidado de monitoramento de 2018, que foi o projeto piloto da CMEX, bem como os 42 (quarenta e dois) relatórios individuais de 2019 e 1 (um) relatório referente ao Transporte Público que foi redigido em 2020 possibilitaram mapear esses resultados e alguns benefícios deles advindos, alcançando-se assim o objetivo proposto.

As informações analisadas mostram que, em 2018, foram monitoradas 372 (trezentas e setenta e duas) recomendações nas áreas de Educação Infantil, Folha de Pagamento e RPPS. Dessas, 227 (duzentas e vinte e sete) tiveram algum grau de implementação, 143 (cento e quarenta e três) não foram efetivadas e 2 (duas) se tornaram inaplicáveis. Dentre os benefícios obtidos, destacam-se: matrículas de crianças devido à busca ativa, contratação de novos professores, criação de vagas nas creches, correção de irregularidades nos pagamentos de horas extras e levantamento dos valores não repassados aos fundos de previdência.

Já em 2019, foram monitorados 289 (duzentos e oitenta e nove) achados e 514 (quinhentas e quatorze) recomendações nas áreas de Educação Infantil, Meio Ambiente e Transporte Público. Quanto aos achados, 125 (cento e vinte e cinco) foram regularizados totalmente, 70 (setenta) o foram parcialmente e 94 (noventa e quatro) não foram solucionados. Por sua vez, 358 (trezentas e cinquenta e oito) recomendações tiveram algum grau de implementação, 133 (cento e trinta e três) não foram efetivadas e 23 (vinte e três) não eram mais aplicáveis. Quanto aos benefícios observados, tem-se: aprimoramento da

estrutura física, maior publicidade e transparência do poder público, prevenção e preservação da saúde pública e ambiental e maior conforto aos usuários do serviço de transporte público.

Cabe destacar que uma restrição encontrada se refere a ínfima quantidade de material que aborda o assunto monitoramento, impossibilitando o mapeamento da sua origem, evolução e casos práticos da sua aplicação em outras entidades. Dessa forma, sugere-se que os resultados obtidos em outros órgãos sejam temas de futuros trabalhos, permitindo assim uma comparação entre diversos entes, a qual será útil para aprimorar a aplicação do seu uso.

Como pontos de melhorias, nota-se que, embora o monitoramento permita uma maior implementação das deliberações propostas, ainda é grande o número de decisões que não são efetivadas pelos jurisdicionados, devendo se pensar em mecanismos que inibam essa prática, bem como a necessidade do uso de um segundo monitoramento para checar o andamento das orientações propostas. Outro ponto, deve-se ao fato de que ainda é preciso melhorar a quantificação dos benefícios práticos oriundos da regularização dos problemas e da efetivação das recomendações, que por vezes, se concentram apenas em resultados principiológicos.

Ante os resultados mostrados, embora com as limitações apresentadas, reitera-se a importância da aplicação desse instrumento de controle de forma ampla, principalmente nos tribunais de contas, visando maior efetividade nos seus trabalhos fiscalizatórios.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, F. F. T. A Experiência das Entidades Fiscalizadoras Superiores com Auditoria Operacional: Limites, Tendências e Desafios. In: Encontro Nacional de Administração Pública e Governança (EnAPG), 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/ENAPG161.pdf> . Acesso em: 18 mar. 2020.

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. São Paulo: Método, 2011.

ANTERO, S. A. Monitoramento e avaliação do Programa de Erradicação do Trabalho Escravo. **Revista da Administração Pública**, vol. 42, n. 5, p. 791-828, out. 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122008000500002&script=sci_abstract&tlng=pt . Acesso em: 03 nov. 2019.

ARAÚJO, I.P.S. **Introdução à auditoria**: área governamental. Salvador: Egba, 1998.

ATRICON. **Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas**: diretrizes e marco de medição de desempenho. Brasília: Atricon, 2017. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2017/11/PDF_LIVRO_2017-ATRICON.pdf. Acesso em 04 abr. 2020.

ATRICON. **Resolução n °10 de 2018**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3219/2018 relacionadas à temática “Adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)”. 2018a. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/01/Resolução-Atricon-10-2018-Diretrizes-3219-NBASP.pdf>. Acesso em: 07.jul.2019.

ATRICON. **Resolução n °11 de 2018**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3220/2018 relacionadas à temática “Acompanhamento das decisões dos Tribunais de Contas”. 2018b. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/01/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Atricon-11-2018-Diretrizes-3220-Acompanhamento-decis%C3%B5es.pdf>. Acesso em 04 abr. 2020.

ATRICON. **Diretrizes para o aprimoramento dos Tribunais de Contas do Brasil**: Resoluções da ATRICON. 2019a. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/02/novas_resolucoes_diretrizes.pdf. Acesso em 04 abr. 2020.

ATRICON. **Resultados do ciclo 2019 do MMD-TC são apresentados**. 2019b. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/imprensa/destaque/resultados-do-ciclo-2019-do-mmd-tc-sao-apresentados-no-i-citc/>. Acesso em: 04 de abr. 2020.

ATRICON. **Avaliação dos Tribunais de Contas**: MMD-TC 2019. 2019c. Disponível em: <http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/04/apresenta%C3%A7%C3%A3o-MMD-TC-ciclo-2019-XXX-Congresso-da-Atricon-I-Congresso-Internacional-dos-TCs-13-11-2019-prezi.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2020.

ATRICON. **Manual de Procedimentos do MMD-TC**. 2019d. Disponível em: <http://qatc.atricon.org.br/wp-content/uploads/2019/03/2.-Manual-de-Procedimentos-MMD-TC-v.1.pdf>. Acesso em: 04 abr.2020.

ATRICON. **Apêndice único do Manual de Procedimentos do MMD-TC 2019**. 2019e. Disponível em: <http://qatc.atricon.org.br/#>. Acesso em: 04 abr.2020.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações.6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, J. M. **Tribunais de Contas e suas competências constitucionais**: limites à atuação do Poder Judiciário. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 16, n. 184, p. 59-67, jun. 2016. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2016/09/tribunais-de-contas.pdf> . Acesso em: 19 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25 de março de 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 10 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm). Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRITO, C; FONTENELLE, R. **Auditoria Privada e Governamental**. Niterói: Impetus, 2016

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2015.

CFC. Resolução nº 1.135 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de novembro de 2008. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1135_2008.htm. Acesso em: 27 mar.2020.

CFC. Resolução nº 1207 de 2009. NBC TA 240 (R1) - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Alterada em 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 set. 2016. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.pdf. Acesso em: 27 jun.2019.

CGU. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: 2017. Disponível em: https://sites.ufop.br/sites/default/files/audit/files/manual_de_orientacoes_tecnicas_da_atividade_de_auditoria_interna.pdf?m=1559678332. Acesso em: 28 mar. 2020.

COELHO, H. A. O papel dos Tribunais de Contas na busca da efetividade do controle externo. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, vol. 75, n. 2, ano XXVIII, abr./jun. 2010. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/919.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2020.

CREPALDI, S.A. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, F. **Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, M. S, Z. **Direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DI PIETRO, M. S, Z. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FLEISCHMANN, R. S. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, vol. 53, n. 1, Rio de Janeiro, jan./fev. 2019. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122019000100023 . Acesso em: 03 nov. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOCK, J. O. **Guia para a implementação do Sistema de Controle Interno nos municípios**. Curitiba: Juruá, 2008.

GOMES, M. B. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, Brasília, vol. 53, n. 2, p. 36, abr./jun. 2002. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/284/290> . Acesso em: 03 nov. 2019.

GUERRA, E. M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 90

INTOSAI –International Organization of Supreme Audit Institutions. **Declaração de Lima**. 1998. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F5015623293FD0781C> Acesso em: 03 jul. 2019.

LIMA, D. V.; CASTRO. R. G. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, L. H. M. **O Tribunal de Contas da União e o Controle Externo da Gestão Ambiental**. 2009. 365 f. Tese (Doutorado em Planejamento Ambiental) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: http://www.ppe.ufrj.br/images/publica%C3%A7%C3%B5es/doutorado/Luiz_Henrique_Moraes_de_Lima.pdf. Acesso em: 12 mar. 2020.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A; C.; MORAES, T. C. **Revista de Administração Pública**, vol. 43, n. 4, Rio de Janeiro, jul./ago.2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000400002&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 18 mar. 2020.

LUPION, B. **Para que servem e como funcionam os Tribunais de Contas dos Estados**. 2017. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/03/29/Para-que-servem-e-como-funcionam-os-Tribunais-de-Contas-dos-Estados>. Acesso em: 03 jul. 2019.

MAIA, A.F.S. **Auditoria Ambiental**: um estudo exploratório e o desafio da sua Implantação pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Universidade Federal de Pernambuco: 2003. Disponível em : <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7854> . Acesso em: 27 jun.2019.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 2.ed. Atlas, 2009.

MOTTA, C.A.P. **A inserção da variável ambiental nas auditorias dos tribunais de contas**. Universidade Federal de Santa Maria: 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/8083/CEZARAUGUSTOPINTOMOTTA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 30 jun. 2019.

NBASP. **Nível 1 - Princípios basilares e os pré-requisitos para o adequado funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros**. Belo Horizonte, 2015.

NBASP. **Nível 2 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público.** Belo Horizonte, 2017.

NBASP. **Nível 3 – Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público.** Curitiba, 2019.

OLIVEIRA, R. V. **Auditoria operacional:** uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ. 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3361> . Acesso em: 03 nov. 2019.

PETER, M.G; MACHADO, M.V.V. **Manual de auditoria governamental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ROCHA, C. A.; QUINTIERE, M. M. R. **Auditoria Governamental:** uma abordagem metodológica da auditoria de gestão. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2013.

RODRIGUES, L.G. **O papel dos Tribunais de Contas no controle externo da Administração Pública.** 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-papel-dos-tribunais-de-contas-no-controle-externo-da-administracao-publica,49440.html>. Acesso em: 05 jul.2019.

SFC. **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001.** Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno - SFC. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2019.

SILVA, M. M. **Auditoria Governamental.** São Paulo: Atlas, 2009.

SILVERMAN, D. **Interpretação de dados qualitativos:** métodos para análise de entrevistas, textos e interações. Porto Alegre: Artmed.

SIMÕES, E. **Tribunais de contas:** controle externo das contas públicas. São Paulo: Saraiva, 2014.

SOCACHEWSKY, C.M. **Principais diferenças entre as atribuições dos órgãos técnicos de Controle Interno e Externo do Estado de Santa Catarina.** 2010. 57f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/120882>. Acesso em: 14 mar. 2020.

TCE/ES. **Resolução nº 313 de 19 de dezembro de 2017.** Adota como norma de auditoria do TCEES as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e o Instituto Rui Barbosa (IRB). Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/12/Res313-2017-Adota-como-normas-de-auditoria-as-NBASP.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2020.

TCE/GO. **Resolução Normativa nº 7/2019**. Adota as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) como Norma Geral de Auditoria do TCE-GO. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/184996/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20n%C2%BA%200007-2019/cc5c528d-b067-4318-a59c-ca72f7ca2f43>. Acesso em: 25 mar. 2020.

TCE/PR. **Resolução nº 1 de 24 de janeiro de 2006**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Atualizado até a Resolução nº 73 de 22/08/2019. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2019/10/pdf/00340559.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

TCE/PR. **História e Memória**: Tribunal de Contas do Paraná. Curitiba: Tribunal de Contas do Estado, 2008.

TCE/PR. **TCE-PR começa a atuar sob novo modelo de fiscalização, com foco na ação preventiva**. 2018a. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tce-pr-comeca-a-atuar-sob-novo-modelo-de-fiscalizacao-com-foco-na-acao-preventiva/5944/N> . Acesso em: 21 abr. 2020.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento do Plano Anual de Fiscalização de 2016**. 2018b.

TCE/PR. **Auditorias Operacionais** - AOPs. 2019a. Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/auditorias-operacionais-aops/43/area/47>. Acesso em 02 nov. 2019.

TCE/PR. **Instrução de Serviço nº 131 de 18 de outubro de 2019**. 2019b. Dispõe sobre a organização e os fluxos de trabalho de monitoramento da implementação das recomendações resultantes das atividades fiscalizatórias provenientes das Coordenadorias subordinadas à Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF). Disponível em: <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/instrucao-de-servico-n-131-de-18-de-outubro-de-2019/325255/area/249>. Acesso em: 10 nov. 2019.

TCE/PR. **História do Tribunal**. 2019c. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/historia-do-tribunal/5/area/45>. Acesso em 02 nov. 2019

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Abatiá. 2019d.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Alto Paraíso. 2019e.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Alvorada do Sul. 2019f.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Bela Vista da Caroba. 2019g.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Braganey. 2019h.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Fernandes Pinheiro. 2019i.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Goioxim. 2019j.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Honório Serpa. 2019.k

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Indianópolis. 2019l.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Iracema do Oeste. 2019m.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Japira. 2019n.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Marilândia do Sul. 2019o.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Marquinho. 2019p.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Mato Rico. 2019q.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Nova América da Colina. 2019r.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Nova Prata do Iguaçu. 2019s.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Piên. 2019t.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Planaltina do Paraná. 2019u.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Pontal do Paraná. 2019v.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Porto Amazonas. 2019w.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Porto Vitória. 2019x.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Presidente Castelo Branco. 2019y.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Quarto Centenário. 2019z.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Ramilândia. 2019aa.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Roncador. 2019ab.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Rosário do Ivaí. 2019ac.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Santa Inês. 2019ad.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** São José das Palmeiras. 2019ae.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Sengés. 2019af.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento:** Tunas do Paraná. 2019ag.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Altônia. 2019ah.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Carlópolis. 2019ai.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Chopinzinho. 2019aj.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Corbélia. 2019ak.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Coronel Vivida. 2019al.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Florestópolis. 2019am.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Itaperuçu. 2019an.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Joaquim Távora. 2019ao.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Porecatu. 2019ap.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Primeiro de Maio. 2019aq.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Sertanópolis. 2019.ar

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Terra Rica. 2019as.

TCE/PR. **Relatório de Monitoramento**: Ponta Grossa. 2020a.

TCE/PR. **Termo de Ajustamento de Gestão**. 2020b.

TCU. **Padrões e Orientações de Auditoria de Conformidade**. Portaria-SEGECEX nº 26, de 19 de outubro de 2009. 2009a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em: 24 set. 2019.

TCU. **Padrões de Monitoramento**. Portaria SEGECEX nº 27, de 19 de outubro de 2009. 2009b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/monitoramento.htm>. Acesso em: 28 mar. 2020.

TCU. **Manual de Auditoria Operacional**. 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 24 set. 2019.

TCU. **Programa de aprimoramento profissional em Auditoria – PROAUDI**: Auditoria Governamental. 2011. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/proaudi.htm>. Acesso em: 11 dez. 2019.

TCU. **Manual de Auditoria Financeira**. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 24 set. 2019.

TCU. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-control/auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp/> . Acesso em 02 nov. 2019.

ANEXOS

ANEXO 1 – QATC 14: Acompanhamento Das Decisões

(continua)

QATC 14	ACOMPANHAMENTO DAS DECISÕES		
Item	Dimensões a serem avaliadas		
14.1	Valor e benefícios da atuação de controle		
	O Tribunal:		
14.1.1.	regulamenta e aplica a sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios financeiros da atividade de auditoria;	Norma interna que regulamente a quantificação e registro dos resultados e benefícios financeiros. Relatórios de resultados e benefícios financeiros.	
14.1.2.	regulamenta e aplica metodologia para a quantificação dos benefícios não financeiros de suas atividades de fiscalização;	Norma interna que regulamente a quantificação e registro dos resultados e benefícios não financeiros. Relatórios de resultados e benefícios não financeiros.	Pontuação = 4: todos os critérios são cumpridos Pontuação = 3: três critérios são cumpridos Pontuação = 2: dois critérios são cumpridos Pontuação = 1: um critério é cumprido Pontuação = 0: nenhum critério é cumprido
14.1.3.	adota metodologia de quantificação que contempla a adoção de benefícios quantitativos (financeiros e não financeiros) e qualitativos (melhorias na qualidade do serviço público cuja mensuração é de natureza subjetiva);	Norma interna que regulamente a quantificação dos resultados e benefícios financeiros e não financeiros que descreva metodologia de cálculo dos benefícios.	
14.1.4.	mantém banco de dados estruturado das decisões, contendo a descrição dos achados, responsáveis, prazos e benefícios, bem como os processos e decisões a eles vinculados.	Demonstração de existência de banco de dados das decisões.	

ANEXO 1 – QATC 14: Acompanhamento Das Decisões

(continuação)

14.2	Abrangência do acompanhamento das decisões		
	O sistema de acompanhamento das decisões do Tribunal abrange:		
14.2.1.	os resultados de julgamento das contas de governo pelo Legislativo, levando em consideração os pareceres prévios emitidos;	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	Pontuação = 4: todos os critérios são cumpridos Pontuação = 3: três critérios são cumpridos Pontuação = 2: dois critérios são cumpridos Pontuação = 1: um critério é cumprido Pontuação = 0: nenhum critério é cumprido
14.2.2.	as determinações aos jurisdicionados oriundas de seus julgados;	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	
14.2.3.	as imputações de ressarcimento ao erário e as aplicações de multas;	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	
14.2.4.	as decisões que impliquem sanções restritivas de direitos aos jurisdicionados;	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	
14.2.5.	a efetividade das medidas cautelares adotadas;	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	
14.2.6.	os processos judiciais que tenham por objeto a cobrança de crédito decorrente de suas decisões.	Demonstração da existência do sistema, relatórios e indicadores que permitam o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	

ANEXO 1 – QATC 14: Acompanhamento Das Decisões

(conclusão)

14.3	Processo de acompanhamento da aplicação de multas, débitos, determinações e recomendações		
	O Tribunal:		
14.3.1.	realiza avaliação de suas decisões, catalogadas em sistema informatizado, quanto às características estratégicas, tais como risco, materialidade e relevância, para subsidiar o planejamento das ações de acompanhamento;	Demonstração da existência de sistema que permita o acompanhamento das decisões do Tribunal de Contas, que alcance os pontos delimitados.	
14.3.2.	estabelece a responsabilidade, a forma e a periodicidade do encaminhamento de informações e documentos pelas procuradorias dos órgãos e entidades que comprovem o estágio da execução dos débitos e multas;	Relatórios gerenciais emitidos.	Pontuação = 4: todos os critérios são cumpridos Pontuação = 3: três critérios são cumpridos Pontuação = 2: dois critérios são cumpridos Pontuação = 1: um critério é cumprido Pontuação = 0: nenhum critério é cumprido
14.3.3.	adota ações efetivas para cobrança administrativa visando ao ressarcimento dos débitos e multas;	Comprovação de ações de cobrança administrativa.	
14.3.4.	elabora, mantém atualizada e disponibiliza permanentemente no site a lista de gestores inadimplentes e com contas julgadas irregulares;	Lista de gestores inadimplentes e com contas julgadas irregulares.	
14.3.5.	realiza ação de orientação dos seus jurisdicionados quanto aos procedimentos a serem adotados para o cumprimento das suas decisões.	Comprovação de ações de orientação junto aos jurisdicionados.	

FONTE: ATRICON (2019e).